

Christina Genschar

Das Controllinginstrument – Balanced Scorecard

eingereicht als

DIPLOMARBEIT

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN

Mittweida, 2011

Erstprüfer: Andreas Hollidt Prof., Diplom-Kaufmann, Dr. rer. pol.

Zweitprüfer: Johannes N. Stelling Prof. Dr. rer. oec.

Vorgelegte Arbeit wurde verteidigt am:

Bibliographische Beschreibung

Genschar, Christina:

Das Controllinginstrument – Balanced Scorecard, 2011, 72 S.

Graz, Hochschule Mittweida, Bulme Graz – Gösting

Diplomarbeit, 2011

Referat

Ziel dieser Diplomarbeit ist einen Einblick in die Beschreibung bzw. Implementierung eines Konzeptes zur Messung, Dokumentation und Steuerung der Aktivitäten eines Unternehmens bzw. einer Organisation im Hinblick auf seine Vision und Strategie zu geben.

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Die Balanced Scorecard bildet den Rahmen zur Umsetzung einer Strategie in operative Größen.....	18
Abbildung 2: Die Balanced Scorecard als strategischer Handlungsrahmen ...	20
Abbildung 3: Messung / Bewertung strategischer finanzwirtschaftlicher Themen	25
Abbildung 4: Die Kernkennzahlen der Kundenperspektive,.....	27
Abbildung 5: Die interne Prozessperspektive	31
Abbildung 6: Der Rahmen für die Kennzahlen der Lern- und Entwicklungsperspektive.....	36
Abbildung 7: Ursache-Wirkungskette in der BSC	39
Abbildung 8: Dreidimensionalität der Balanced Scorecard	46
Abbildung 9: Verknüpfung strategischer und operativer Planung	50
Abbildung 10: Vergleich zwischen traditioneller und strategischer Kontrolle ..	52
Abbildung 11: Vorgehensplan zur Entwicklung einer Balanced Scorecard für die Fresenius AG	59
Abbildung 12: Unternehmensvision der Fresenius AG	60
Abbildung 13: Ursache-Wirkungs-Beziehungskette der Fresenius AG.....	61
Abbildung 14: Finanzielle Perspektive der Fresenius AG	63
Abbildung 15: Kundenperspektive der Fresenius AG	64
Abbildung 16: Interne Perspektive der Fresenius AG	65
Abbildung 17: Mitarbeiterperspektive Fresenius AG.....	66

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

BSC	Balanced Scorecard
ggf	gegebenenfalls
evtl.	eventuellen
sog.	so genannten
bspw.	beispielsweise
ROCE	Return on Capital Employed
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
usw.	und so weiter
ca.	zirka
AG	Aktiengesellschaft

INHALTSVERZEICHNIS

ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	IV
1. Einleitung.....	7
1.1 Problemstellung.....	7
1.2 Vorgehensweise.....	10
2. Entwicklung der Balanced Scorecard.....	11
2.1 Veränderungen des Umfelds.....	11
2.1.1 Wettbewerbsdynamik und Globalisierung.....	11
2.2 Entstehung der Balanced Scorecard.....	12
2.2.1 Performance Measurement.....	12
2.2.2 Grenzen traditioneller Kennzahlensysteme.....	15
3. Die Balanced Scorecard.....	17
3.1 Grundlagen.....	17
3.2 Balanced Scorecard als Managementsystem.....	19
3.3 Perspektiven der Balanced Scorecard.....	22
3.3.1 Die finanzwirtschaftliche Perspektive.....	22
3.3.2 Die Kundenperspektive.....	26
3.3.3 Die interne Prozessperspektive.....	30
3.3.4 Die Lern- und Entwicklungsphase.....	34
3.4 Verknüpfung der BSC Kennzahlen mit der Strategie.....	37
3.4.1 Ursache-Wirkungsbeziehungen.....	38
3.4.2 Leistungstreiber.....	40
3.4.3 Verknüpfung mit den Finanzen.....	40
4. Balanced Scorecard – das Controlling Instrument.....	41

4.1 Funktionen des Controllings	41
4.2 Balanced Scorecard als Informationsinstrument	43
4.2.1 Informationssysteme	43
4.2.2 Kennzahlensysteme	44
4.3 Die Balanced Scorecard als Planungsinstrument.....	46
4.3.1 Die strategische Planung.....	47
4.3.2 Die operative Planung	48
4.3.3 Verknüpfung von strategischer und operativer Planung.....	49
4.4 Die Balanced Scorecard als Kontrollinstrument.....	51
4.4.1 Die strategische Kontrolle.....	51
4.4.2 Die operative Kontrolle	54
5. Verwendbarkeit der Balanced Scorecard als Controlling Instrument	55
6. Die Balanced Scorecard in der Praxis	59
7. Fazit.....	68
LITERATURVERZEICHNIS.....	LXX
Eidesstattliche Erklärung	LXXIII

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

Durch eine ansteigende Komplexität und Dynamik wird die Unternehmenswelt geprägt und hat durch das Zeitalter der Informationen unterschiedlichste Folgen für Unternehmen.

Ansteigende Globalisierung, eine aufsteigende Kundenmacht, tatkräftige Märkte und technologische Entstehung sowie eine kapitalbedingte Wertorientierung sind einige Faktoren, die das unternehmerische Umfeld formen. Unternehmen, die sich am besten auf die stets umwälzenden Bedingungen einstellen können, werden diese Veränderung durchhalten. Gefragt sind fertige Strategien, die den aktuell ansteigenden Ansprüchen des Marktes angepasst werden. Daher müssen Manager mit einem Instrumentarium versorgt werden, das sie mit zukunftsorientierten Informationen vorbereitet, damit das Unternehmen in diesem umfassenden Umfeld systematisch und aufstrebend gelenkt werden kann. Zielsetzungen und geeignete Controlling-Instrumente spalten jedoch weit auseinander, da Strategien in den operativen Bereichen nicht implementiert werden. Ungeordnete Umfelder verlangen daher passende Steuerungsinstrumente.

Traditionelle Zielsetzungen werden dabei nicht mehr als alleinige Steuerungsgrößen verfolgt.¹ Die Einbindung von nicht finanziellen Kennzahlen wird von Unternehmern steigend gefordert, wobei vor allem das Wohlbehagen von Kunden und das Firmenwissen von enormer Bedeutung sind.

¹ Vgl. Tieke, R./Landgraf, F. (1999), S.10

Dazu gesellt sich mit dem Faktor „Wissen“ ein für Unternehmen schon jetzt wesentlicher Erfolgsfaktor – die Relevanz von zufriedenen Kunden -, der in seiner Entwicklung in den nächsten Jahren noch weiter ansteigen wird.

Auf der einen Seite wird dabei der Mitarbeiter als Träger und Erschaffer von Wissen zum bedeutsamsten Produktionsfaktor, auf der anderen Seite erzielt das Wissen über die unternehmensinternen Verläufe immer mehr an Macht. Diese frischen Zielsetzungen können dabei nicht von den traditionellen Controllinginstrumenten dargestellt werden. Neben der nicht genügenden Abbildung der Strategie in den operativen Steuerungsgrößen und der zu kleinen Zukunftsorientierung wird auch die ungenügende Berücksichtigung von sog. weichen Faktoren beanstandet.

Controlling wird noch in vielen Unternehmen immer mit dem Begriff „Kontrollieren“ verglichen. Traditionelle Instrumente in den Controllingabteilungen stellen häufig Werkzeuge zur Überwachung und Kontrolle dar. Daher müssen sich Controller auf neue bisher fremde Steuerungsgrößen einstellen. Ein Instrument, das den hohen Informationsbedarf des Managements abdeckt und vorzeitig über Erneuerungen informiert, ist gefragt. Dadurch können dann von der Unternehmensseite früh genug Schritte gesetzt bzw. eingeleitet werden.

In den Führungsetagen sorgt die Entwicklung im Bereich des Informationssektors häufig für eine Informationsüberschwemmung. Oft fällt hier der Begriff von „ungenützten Zahlenfriedhöfen“ der Controller.² Manager erhalten eine Menge an Informationen, die für sie überflüssig sind und eher von den essentiellen Aufgaben ablenken als unterstützen. Daher ist zukünftig wichtig, dass man aus der Anzahl der zur Verfügung stehenden Informationen jene auswählt, die für das Management wichtig sind.

² Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.6

Die Anforderungen an das Controlling sind in letzter Zeit beträchtlich angestiegen. War es früher die „Zielerreichungskontrolle“, die mit als eine der bedeutsamsten Absichten des Controllings galt, so werden vom Management verstärkt die „Frühwarnung bei essentiellen Veränderungen“ und die „Unterstützung bei der Erhebung und Bildung von Zielen“ als essentielle Aufgabe gesehen.³ Daraus lässt sich deduzieren, dass die Zukunftsorientierung eine immer voluminösere Herausforderung darstellt. Hier liegt die Schwachstelle des Controllings.

Ein neues Konzept aus den USA hat versucht diesen Anforderungen gerecht zu werden. Die durchgeführte Studie mit dem Thema „Performance Measurement in Unternehmen der Zukunft“ basierte auf dem Gedanken, dass existierende Performance-Measurement-Ansätze zunehmend obsolet wurden. Die Studie wurde von David Norton, Geschäftsführer von Nolan Norton, geleitet. Dabei wurde er durch die akademische Beratung von Robert Kaplan unterstützt.⁴

Das System der Balanced Scorecard ist nicht – wie manchmal missverstanden – ein neues Kennzahlensystem, das auch nicht finanzielle Kennzahlen integriert, sondern ein Managementsystem. Es hat die Funktion den gesamten Planungs-, Steuerungs- und Kontrollprozess der Organisation zu gestalten. Durch die vernetzte Mehrdimensionalität der Steuerungsgrößen werden finanzielle Symptome mit den dahinterliegenden Ursachen verknüpft.

³ Vgl. Tieke, R./Landgraf, F. (1999), S.10

⁴ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.VII

Der Grundgedanke der Balanced Scorecard ist, dass der wirtschaftliche Erfolg einer Organisation sich auf die Einflussfaktoren gründet, die hinter den finanziellen Zielgrößen stehen und die Zielerreichung ursächlich bestimmen. Kaplan/Norton sprechen davon, dass die Balanced Scorecard in vier Perspektiven gruppiert ist. Für das System charakteristisch ist die begrenzte Anzahl umfassender, ausgewogener Kennzahlen, die das Erreichen des Unternehmensziels gewährleisten. Daher umfasst sie diejenigen Maßnahmen, die für ein Unternehmen relevant sind.

1.2 Vorgehensweise

Diese Arbeit wird in fünf Abschnitte eingeteilt.

Im ersten Abschnitt wird die Entwicklung der Balanced Scorecard erklärt. Hier werden die Erneuerungen des Umfeldes, die zu einer Neuorientierung der Controlling-Aufgaben führen, und die Entstehung der Balanced Scorecard dargestellt.

Im zweiten Abschnitt wird das Konzept der Balanced Scorecard in der Theorie abgebildet. Dabei werden die Grundlagen des Konzeptes und die Perspektiven der Balanced Scorecard erklärt. Es wird ein Hauptaugenmerk auf die möglichen Kennzahlen gelegt.

Im dritten Abschnitt wird die Balanced Scorecard als Controlling Instrument beschrieben. Hier werden die Funktionen des Controllings dargestellt. Danach wird die Balanced Scorecard als Informations-, Planungs- und Kontrollinstrument betrachtet.

Im vierten Abschnitt wird die Verwendbarkeit der Balanced Scorecard betrachtet. Hier wird erklärt, ob die Balanced Scorecard den Anforderungen eines Controlling-Instruments gerecht wird.

Im fünften Abschnitt werden anhand eines Beispiels aus der Praxis Stärken als auch Schwächen neuer Instrumente vorgestellt.

2. Entwicklung der Balanced Scorecard

2.1 Veränderungen des Umfelds

Ziele, die von Managern gesteckt werden, müssen immer überprüft werden aufgrund von Turbulenzen im Umfeld und tief greifenden Veränderungen im Unternehmen. Bezogen auf das Controlling bedeutet das, dass das verwendete Instrument auf seine Verwendbarkeit hin getestet bzw. untersucht werden muss, damit man es – falls notwendig – verbessern kann.

Die nötigen Umfeldveränderungen werden im nächsten Abschnitt aufgezeigt, um die Notwendigkeit eines neuen Instrumentes darzulegen.

2.1.1 Wettbewerbsdynamik und Globalisierung

Landesgrenzen sind heute kein Hindernis mehr für den Wettbewerb mit internationalen, effizienten und flexiblen ausländischen Unternehmen. Organisationen im Informationszeitalter konkurrieren mit den besten Unternehmen der Welt. Die hohen Investitionssummen für neue Produkte und Dienstleistungen können weltweit Kunden erforderlich machen, um ausreichend Gewinne zu erwirtschaften. Das Unternehmen im Informationszeitalter muss die Effizienz und Wettbewerbsfähigkeit globaler Aktivitäten mit genügend marktbezogener Sensibilität für den lokalen Kunden kombinieren können.

Produktlebenszyklen werden weiterhin kürzer. Wettbewerbsvorteile in einer Generation eines Produktlebenszyklus sind keine Garantie dafür, dass das Produkt auch in der nächsten Generation führend sein wird.

Unternehmen, die in Industriezweigen mit schneller technologischer Entwicklung arbeiten, müssen wahre Meister darin sein, die zukünftigen Kundenwünsche zu erraten, sofort neue Produkt- und Dienstleistungsangebote bereitzuhalten und neue Produkttechnologien schnell in effiziente Betriebs- und Dienstleistungsprozesse einzubinden. Selbst für Unternehmen in Industriezweigen mit verhältnismäßig langen Produktlebenszyklen ist kontinuierliche Verbesserung der Prozess- und Produktpotentiale unabdingbar für langfristigen Erfolg.

In der Qualität des Instrumentes liegt noch eine größere Herausforderung als im Faktor „Zeit“. Das Instrument soll die Schnelllebigkeit berücksichtigen und flexibel reagieren können.

Daher muss es so gestaltet sein, dass nicht nur die Erfolgsfaktoren, sondern auch die Zusammenhänge bei Bedarf geändert werden können. Bei Controlling – Instrumenten spielt die strategische Planung eine enorme Rolle.

2.2 Entstehung der Balanced Scorecard

2.2.1 Performance Measurement

In den vergangenen Jahren wurde allerdings zunehmend deutlich, dass die Leistung einer Organisation auch durch nicht-finanzielle Aspekte, wie z.B. Wissen, Reputation, etc bestimmt wird. Die Messung von nicht finanziellen Leistungsindikatoren wurde von der Praxis und der Wissenschaft als Problem identifiziert.

Die Überlegungen zur Leistungsmessung und Leistungsbewertung führen zur Entstehung von Konzepten des Performance Measurement. Der führende Autor Neely (1998) definiert Performance Measurement „as the process of quantifying the efficiency and effectiveness of past action“.⁵ Damit man von einem Performance Measurement System sprechen kann, braucht die Leistungsmessung eine Support Infrastruktur.

Die verschiedenen Aspekte des Performance Measurement lassen sich sehr gut in den drei Dimensionen funktional, institutional und instrumental darstellen. Daher unterscheidet man drei Subsysteme des Performance Measurement.

Das funktionale Subsystem umfasst dabei die Ziele und Auswirkungen, die mit dem Performance Measurement verfolgt werden bzw. einhergehen. Hierbei lassen sich das „motivational measurement“ sowie das „informational measurement“ unterscheiden. Während das „motivational measurement“ das Ziel verfolgt, die Leistung der gemessenen Personen hinsichtlich der Unternehmensziele positiv zu beeinflussen, dient das „informational measurement“ der betrieblichen Informationsversorgung zur Entscheidungsunterstützung.

⁵ Vgl. Neely, A. (1998), S.6

Das institutionale Subsystem enthält den Prozess des Performance Measurement sowie die Verankerung in der Organisation und adressiert damit sowohl ablauforganisatorische als auch aufbauorganisatorische Aspekte. Der Prozess des Performance Measurement kann in sechs Schritte unterteilt werden. Dazu zählen die Identifikation des Informationsbedarfs, die Festlegung der Informationsinstrumente, die Determinierung des Informationsflusses, die Einrichtung der IT-Unterstützung, die Anbindung des Performance Measurement an das Anreizsystem sowie die Bestimmung anzuwendender Kennzahlen und Zielwerte. Am Prozess des Performance Measurements sind aus aufbauorganisatorischer Perspektive im Wesentlichen drei Akteure beteiligt. Dies sind zunächst Akteure, die den Prozess wie oben beschrieben durchführen. Darüber hinaus werden die durchzuführenden Aktivitäten von einer weiteren Gruppe überwacht (z.B. Interne Revision) bzw. betreut. Eine dritte Gruppe von Akteuren erhält schließlich die aus dem Performance Measurement Prozess resultierenden Informationen.

Das instrumentale Subsystem umfasst die Instrumente des Performance Measurement sowie die zur Durchführung notwendigen (IT-)technischen Instrumente. Grundsätzlich lässt sich die Vielzahl vorhandener Instrumente in Rechensysteme und Ordnungssysteme unterteilen. Ordnungssysteme existieren in einer Fülle von Ausprägungen. So lassen sich Qualitätsmanagementansätze, scoreartige Ansätze (BSC), prozessorientierte Ansätze sowie wertorientierte Ansätze unterscheiden. Die informationstechnische Unterstützung ist für das Performance Measurement essenziell.

2.2.2 Grenzen traditioneller Kennzahlensysteme

Traditionelle Kennzahlen sind oftmals einseitig auf finanzielle und vergangenheitsbezogene Kenngrößen fixiert. Sie genügen somit in stetig komplexer werdenden Wettbewerbsumfeldern nicht mehr den Informations- und Steuerungsansprüchen der Unternehmensführung.

Kennzahlensysteme sind ein wertvolles Instrument der koordinierenden Informationsaufbereitung für Planung und Kontrolle. Betrachtet man die in der Praxis vorliegenden Kennzahlen, so muss man allerdings auch ihre Grenzen sehen.⁶

- Sie sind meist durch eine „Monozielausrichtung“ gekennzeichnet. Der Zielppluralismus der Realität wird durch sie nicht berücksichtigt.
- Die Differenzierung nach Anwendungsgebieten ist – da man vornehmlich auf die Zahlen des Jahresabschlusses abstellt – mangelhaft. Systeme mit der Spitzenkennzahl „Rentabilität“ sind für eine globale Steuerung geeignet, bei dezentraler Organisation reichen sie nicht aus. Benötigt werden hier bereichsspezifische Kennzahlensysteme.
- Die Kennzahlensysteme haben die Tendenz, den Begriff „System“ rechenhaftformal einzuengen. Die meisten Kennzahlensysteme stellen auf eine rechnerische Beziehung der Elemente ab, was wichtige nicht quantifizierbare Beziehungen ausschließt.

⁶ Vgl. Lachnit, (1976), S.219ff

Eine Vielzahl von Kennzahlen würde die Steuerung von Unternehmen beträchtlich erleichtern. Auf die Anzahl der Kennzahlen bezogen, bedeutet das, dass weniger mehr ist. Da Controller lieber mehr als weniger berichten, stellt dies ein Problem in den meisten Unternehmen dar. Manager müssen sich durch eine Vielzahl von Kennzahlen und Berichten arbeiten, bis sie die Relevanten gefunden haben. Es wird häufig mit Kennzahlen gearbeitet, die einfach die Falschen sind. Daher denken Manager, dass eine gewisse Kennzahl mit dem Erfolg verknüpft ist, obwohl es keinen überzeugenden Beweis dafür gibt.⁷

Traditionelle Kennzahlensysteme zeichnen sich durch eine starke Finanz- und Vergangenheitsorientierung aus. Der dauerhafte Blickwinkel in den Überlegungen dieser Systeme fehlt durch das Messen von gewöhnlich vergangenen Leistungen. Der Einsatz zur kurzzeitigen Gewinnerzielung mag durchaus richtig sein, jedoch ist der Einsatz anderer Indikatoren als Umsatz oder Gewinn von Nöten für die dauerhafte Unternehmensentwicklung. Sieht man als langfristiges Ziel die dauerhafte und ausgewogene Managemententwicklung, so ist es bestimmt denkbar, auf kurzzeitige Gewinne zu verzichten. Finanzkennzahlen berücksichtigen das nicht oder sogar wider produktiv.⁸

⁷ Vgl. Brown, M. (1997), S.17

⁸ Vgl. Friedag, H. (1998), S.292

3. Die Balanced Scorecard

3.1 Grundlagen

Die BSC bietet dem Management ein umfassendes Instrumentarium, um die Unternehmensvision und -strategie in ein geschlossenes Bündel von Leistungsmessungsfaktoren zu übertragen. Viele Unternehmen haben die Mission formuliert, um die Grundwerte und Auffassungen des Unternehmens allen Mitarbeitern mit auf den Weg zu geben.

Die BSC enthält durchaus traditionelle finanzielle Kennzahlen. Doch diese finanziellen Kennzahlen reflektieren lediglich vergangene Ereignisse, was im Industriezeitalter durchaus ausreichte, da Investitionen in langfristige Fähigkeiten und Kundenbeziehungen nicht erfolgskritisch waren. Die BSC ergänzt finanzielle Kennzahlen vergangener Leistungen um die treibenden Faktoren zukünftiger Leistungen. Die Ziele und Kennzahlen dieses Berichtsbogens werden von der Vision und Strategie des Unternehmens abgeleitet. Die Ziele und Kennzahlen fokussieren die Unternehmensleistung aus vier Perspektiven: der finanziellen Perspektive, der Kundenperspektive, der Perspektive der internen Geschäftsprozesse sowie der Innovationsperspektive. Diese vier Perspektiven schaffen den Rahmen für die Balanced Scorecard.⁹

⁹ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.8

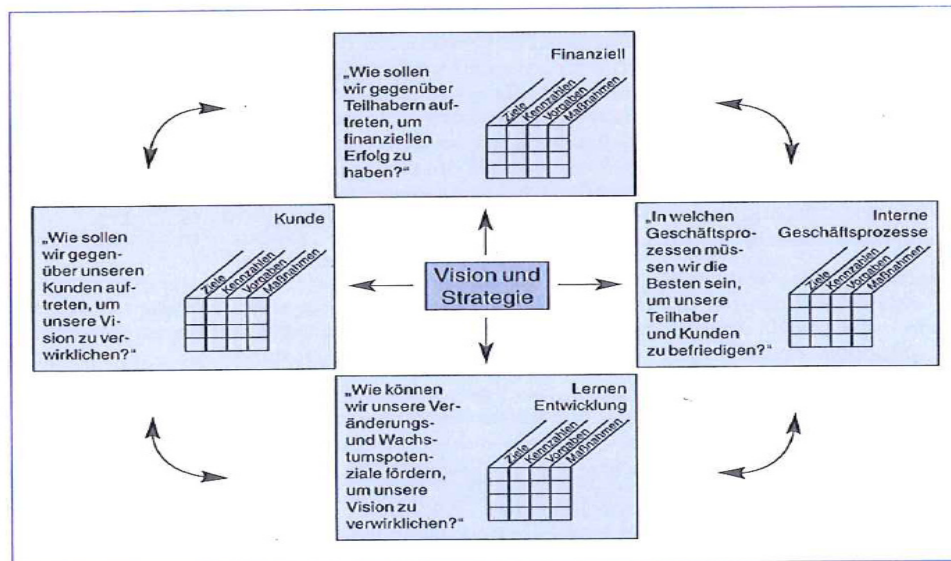


Abbildung 1: Die Balanced Scorecard bildet den Rahmen zur Umsetzung einer Strategie in operative Größen

Quelle: in Anlehnung an Kaplan R./Norton D. (1997), S.9

Die BSC erweitert die Ziele einer Geschäftseinheit über finanzielle Kennzahlen hinaus. Bereichsleiter können nun messen, inwieweit ihre Geschäftseinheiten für gegenwärtige und zukünftige Kunden wertschöpfend arbeiten und inwieweit sie ihre internen Möglichkeiten und Investitionen in Personal, Systeme und Abläufe aufrechterhalten müssen, um in Zukunft ihre Leistung noch zu steigern. Die BSC erfasst die kritischen Wertschöpfungsaktivitäten, die durch die finanzielle Perspektive das Interesse an kurzfristig orientierter Leistung aufrechterhält. Sie offenbart die Werttreiber für wichtige, langfristige und wettbewerbsfähige Leistungen.

3.2 Balanced Scorecard als Managementsystem

Leistungssysteme, die sowohl finanzielle als auch nicht finanzielle Kennzahlen beinhalten, werden schon in vielen Unternehmen verwendet. Was ist dann eigentlich neu an einem „balanced“ Satz an Kennzahlen? Die BSC betont, dass finanzielle und nicht finanzielle Kennzahlen ein Teil des Informationssystems für Mitarbeiter aller Organisationsebenen sein müssen. Ausführende Mitarbeiter müssen die finanzielle Konsequenz ihrer Handlungen und Entscheidungen kennen.

Die Geschäftsleitung muss die treibenden Faktoren für langfristigen finanziellen Erfolg kennen. Die Ziele und Kennzahlen der BSC sind mehr als eine ad hoc Sammlung von finanziellen und nicht finanziellen Leistungsmessern. Sie werden aus einem Top-down-Prozess hergeleitet, dessen Mission und Strategie der Geschäftseinheit der treibende Faktor ist.¹⁰ Die BSC sollte die Mission und Strategie einer Geschäftseinheit in materielle Ziele und Kennzahlen übersetzen können. Die Kennzahlen halten die Balance zwischen den Messgrößen der Ergebnisse vergangener Tätigkeiten und den Kennzahlen, welche zukünftige Leistungen antreiben. Die Scorecard ist ausgewogen in Bezug auf objektive, leicht zu quantifizierende Ergebniskennzahlen und subjektive, urteilsabhängige Leistungstreiber der Ergebniskennzahlen.

Die BSC ist mehr als ein taktisches oder operatives Messsystem. Unternehmen verwenden sie als ein strategisches Managementsystem, um ihre Strategie langfristig verfolgen zu können.

¹⁰ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.10

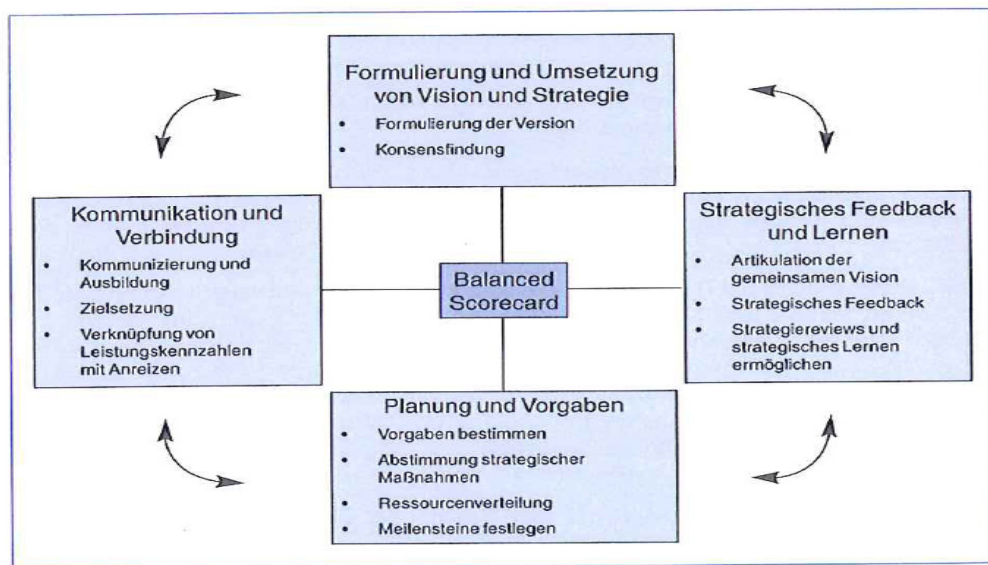


Abbildung 2: Die Balanced Scorecard als strategischer Handlungsrahmen

Quelle: in Anlehnung an Kaplan R./Norton D. (1997), S.10

Im Planungs- und Budgetierungsprozess können die Ziele der BSC im Hinblick auf die Zukunftserwartungen des Managements durch das Stellen von Meilensteinen kontrolliert werden. Folglich ergibt sich ein weiteres Merkmal, das die BSC von anderen Konzeptionen zur Performance Messung unterscheidet: den Prozess des strategischen Feedbacks und des strategischen Lernens. Dieser ist der wohl innovativste und bedeutendste Gesichtspunkt. Er gestattet die Kontrolle der Strategie und ggf. die Angleichung an sich ändernde Einflüsse.

Dieser Effekt des sog. „double-loop-Lernens“ mit der BSC gestattet den Managern, die strategischen Ziele auf ihre Plausibilität hin zu prüfen und die Strategie-Prämissen, die zur Bindung der Strategie beschlossen wurden, auf ihre Legitimität hin zu testen.¹¹

¹¹ Vgl. Horváth, P. (1998), S.441

Außerdem braucht das Management ein laufendes Feedback über die konsequente Realisierung der entwickelten Strategie: das „single-loop-Lernen“. Dabei wird bei evtl. Abweichungen die determinierte Zielsetzung nicht geändert, sondern es werden nur Schritte eingeleitet, die das Management wieder „auf Kurs“ bringen sollen.

Es ist zu überprüfen, ob die Ursache-Wirkungszusammenhänge wirklich so aufgekommen sind wie angenommen. Wenn sich die äußeren Bedingungen verändern oder keine Abhängigkeiten zwischen den einzelnen Perspektiven bestehen, muss die Balanced Scorecard daran angeglichen werden.

Die einzelnen Perspektiven werden nicht getrennt beobachtet, sondern in Ursache-Wirkungsketten zueinander abgebildet.

Das Gleichgewicht der BSC kommt so zustande:

- Sowohl kurzfristige als auch langfristige Ziele werden in das System integriert
- Neben monetären werden auch nicht monetäre Kennzahlen in die Scorecard einbezogen
- Messgrößen werden aufgenommen, die die Performance des Unternehmens aus externen Perspektiven (Kunden und Kapitalgeber) und internen Perspektiven (Mitarbeiter und Prozesse) messen. Damit ist der Ansatz kapitalmarkt-, absatzmarkt-, prozess- und ressourcenorientiert¹²
- Neben den aktuellen Indikatoren (Ergebnisse) werden auch voranlaufende Größen (Leistungstreiber) einbezogen

¹² Vgl. Horvath, P./Kaufmann, L. (1998), S.41

3.3 Perspektiven der Balanced Scorecard

Die vier Perspektiven der BSC haben sich in vielen Firmen und Branchen als nützlich und stabil erwiesen. Man sollte jedoch bedenken, dass die Scorecard als Schablone und nicht als Zwangsjacke gedacht ist.¹³ Je nach Branchenbedingungen und Geschäftseinheitsstrategien könnte sogar eine weitere Perspektive notwendig sein. Bspw. ist für ein Chemieunternehmen eine neue Perspektive denkbar, in der die Umweltfrage berücksichtigt wird. Entscheidend ist es, die erfolgsbestimmten strategischen Perspektiven zu erkennen, damit die Scorecard ein hilfreiches Controlling-Instrument darstellt.

3.3.1 Die finanzwirtschaftliche Perspektive

Ein Unternehmen sollte durch die BSC ermutigt werden, Geschäftseinheiten mit den finanziellen Zielen des ganzen Unternehmens zu verbinden. Die finanzwirtschaftlichen Ziele dienen als Fokus für die Ziele und Kennzahlen aller anderen Scorecard-Perspektiven. Anhand der finanzwirtschaftlichen Perspektive wird angezeigt, ob die Realisierung und Umsetzung der Unternehmensstrategie zu einer Verbesserung des Ergebnisses führt oder nicht.

¹³ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.33

Somit ist auch eine Vielzahl an wirtschaftlichen Kennzahlen in den Unternehmen vorhanden. Daher beinhaltet die BSC nur diejenigen Kennzahlen, die zur Messung der strategischen Ausrichtung notwendig sind. Weber und Schäffer meinen, dass dadurch die „ungenutzten Zahlenfriedhöfe der Controller“ beseitigt werden.¹⁴

Finanzwirtschaftliche Ziele können auf jeder Stufe des Lebenszyklus einer Geschäftseinheit unterschiedlich sein. Zur Vereinfachung werden 3 Stufen unterschieden:¹⁵

- Wachstumsphase
- Reifephase
- Erntephase

Wachstumsphase

Hier befinden sich Unternehmen in der Anfangsphase ihres Lebenszyklus und besitzen Dienstleistungen und Produkte, die ein enormes Wachstumspotential besitzen. Um davon zu profitieren, müssen beträchtliche Ressourcen zur Entwicklung und Förderung genutzt werden. Unternehmen in der Wachstumsphase können eigentlich zunächst mit einem negativen cash-flow und mit einer niedrigen Kapitalrendite arbeiten. Das finanzwirtschaftliche Gesamtziel für Unternehmen in der Wachstumsphase kann prozentuale Ergebnisswachstumsraten aus Einkünften umfassen, sowie Umsatzwachstumsraten in den Zielmärkten.

¹⁴ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.6

¹⁵ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.47

Reifephase

In dieser Phase wird das finanzwirtschaftliche Ziel auf die Rentabilität ausgerichtet. Dieses Ziel kann durch den Deckungsbeitrag sowie das Betriebsergebnis ausgedrückt werden. Diese Kennzahlen fordern vom Management, den Ertrag aus dem investierten Kapital zu maximieren.

Erntephase

In der Erntephase führen Unternehmen keine wichtigen Investitionen mehr durch. Das vorhandene Potential soll optimal ausgeschöpft werden. Das Gesamtziel der Erntephase wäre den Cash-flow Rückfluss zu maximieren und die Senkung des benötigten Nettoumlaufvermögens („working capital“).

Für jede Strategie der Wachstums-, Reife- und Erntephase gibt es drei finanzwirtschaftliche Themen, die der Geschäftsstrategie zugrunde liegen:¹⁶

- Ertragswachstum und –mix
- Kostensenkung / Produktivitätsverbesserung
- Nutzung von Vermögenswerten / Investitionsstrategie

¹⁶ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.49

Das nachfolgende Schaubild gibt einen Überblick über die treibenden Faktoren. Dieses ordnet die drei Geschäftsstrategien den drei finanzwirtschaftlichen Themen zu.

		Strategische Themen		
		Ertragswachstum und -mix	Kostensenkung/Produktivitätsverbesserung	Nutzung von Vermögenswerten Investitionsstrategie
Geschäftsstrategie	Wachstum	Umsatzwachstumsrate pro Segment Prozent der Erträge aus neuen Produkten, Kunden, Dienstleistungen	Ertrag/Mitarbeiter	Investitionen (in % des Umsatzes) F&E (in % des Umsatzes)
	Reife	Anteil an Zielkunden Cross-selling Rentabilität von Kunden und Produktlinie	Kosten des Unternehmens vs. Kosten bei der Konkurrenz Kostensenkungssätze Indirekte Kosten (Verkauf in %)	Kennzahlen für das Working Capital ROCE pro Hauptvermögens-kategorien
	Ernte	Rentabilität von Kunden und Produktlinie Prozentzahl unrentable Kunden	Einheitskosten (pro Outputeinheit, Transaktion)	Amortisation Durchsatz

Abbildung 3: Messung / Bewertung strategischer finanzwirtschaftlicher Themen

Quelle: in Anlehnung an Kaplan R./Norton D. (1997), S.50

Für die Kennzahlen der Finanzperspektive gilt das gleiche wie für finanzielle Kennzahlen. Sie gelten als Spätindikatoren und zeigen oft zu spät, inwieweit die gewünschten Ziele erreicht wurden. Deshalb schlagen Kaplan und Norton „Meilensteine“ zur Früherkennung vor. Diese sind eine zeitliche Abfolge von Zielgrößen und daher werden Meilensteine Frühindikatoren für nachfolgende.¹⁷

¹⁷ Vgl. Friedtag, H./Schmidt, W. (2007), S.188

3.3.2 Die Kundenperspektive

In dieser Perspektive geht es darum, die Kunden- und Marktsegmente zu identifizieren, in denen das Unternehmen konkurrenzfähig sein soll. Gleichzeitig stellen diese Segmente die Quellen dar, mit denen das Unternehmen die Erlösponente seiner finanzwirtschaftlichen Ziele erfüllen soll.

Der Schlüssel zur Entwicklung von Zielen und Kennzahlen für die Kundenperspektive ist die Identifizierung der Wertangebote für die Zielsegmente. Die Balanced Scorecard sollte als ein beschreibendes Mittel der Unternehmensstrategie die Kundenziele in jedem Zielsegment identifizieren.¹⁸

¹⁸ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.63

Wenn ein Unternehmen einmal seine Zielsegmente auf dem Markt identifiziert hat, kann es anfangen, die Ziele und Kennzahlen für das Zielsegment festzulegen. Unternehmen wählen meistens zwei Kennzahlenbündel für ihre Kundenperspektive aus.

- Das erste Bündel enthält generell gültige Kennzahlen, Kundenzufriedenheit, Marktanteil und Kundentreue, die in fast allen Unternehmen gelten.¹⁹ Da diese Kennzahlen in vielen Scorecards auftreten, werden sie als *Kernzahlengruppe* bezeichnet.

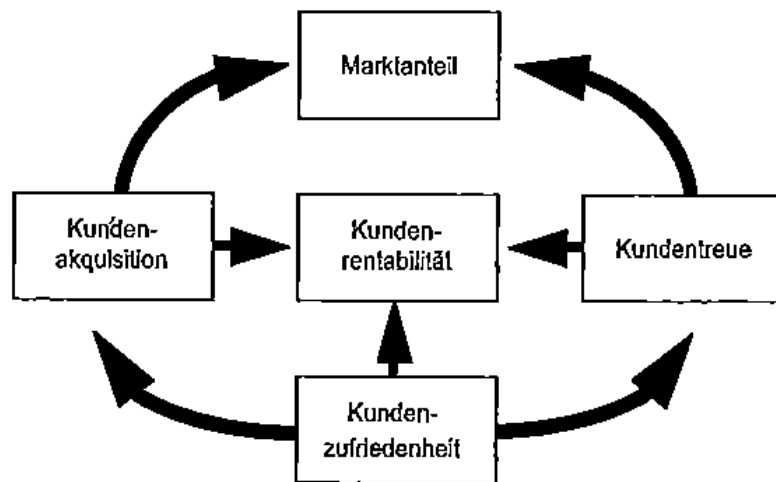


Abbildung 4: Die Kernkennzahlen der Kundenperspektive,

Quelle: in Anlehnung an Kaplan R./Norton D. (1997), S.66

¹⁹ Vgl. Krahe, A. (1999), S.117

- Das zweite Bündel umfasst die Leistungstreiber der Kundenergebnisse. Diese beantworten die Frage, was ein Unternehmen seinen Kunden bieten muss, um einen möglichst hohen Grad an Zufriedenheit, Treue, Akquisition und schließlich Marktanteil zu erreichen. Die Leistungstreiberkennzahlen stellen die Wertangebote dar, die das Unternehmen seinen Kunden und Marktsegmenten übermitteln will. Kaplan / Norton unterscheiden hier drei Kategorien:²⁰
 - Produkt- / Serviceeigenschaften
 - Kundenbeziehungen
 - Image und Reputation

Abschließend sollen Kennzahlen für die Kundenperspektive dargestellt werden:²¹

Kennzahlen für die Frühindikatoren:

Produkt- und Serviceeigenschaften:

- Reparaturquote
- Serviceangebot
- Service-Verfügbarkeit
- Anteil pünktlicher Lieferung
- Anteil vollständiger Lieferungen

²⁰ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.71

²¹ Vgl. Friedag, H./Schmid, W. (2007), S.117

Kundenbeziehungen:

- Wartezeit bei der Auftragsannahme
- Freundlichkeit der Mitarbeiter
- Wartezeiten an der Kasse

Image und Reputation:

- Anzahl Artikel in der Fachpresse
- Wachstum des Werbeetats
- Anzahl der Namensnennungen in TV/Rundfunk und Presse

Kennzahlen für die Spätindikatoren:

Kundenzufriedenheit:

- Anzahl positiver Rückmeldungen, usw.
- Umfrageergebnis allgemeine Kundenzufriedenheit
- Anteil der Weiterempfehlungen

Kundentreue:

- Wachstum des gewährten Wiederkäuferrabatts
- Anteil Kaufvolumen der Wiederkäufer
- Umsatzanteil Bestandskunden

Kundenakquisition:

- Durchschnittlicher Umsatz der Neukunden im ersten Jahr
- Wachstum der Neukundenabschlüsse
- Gewonnene Neukunden
- Anteil der Neukundenumsätze am Gesamtumsatz

Kundenrentabilität:

- Diverse Rentabilitätsberechnungen auf Zielsegmentebene

Marktanteil:

- Diverse Marktanteilsberechnungen auf Zielgruppenebene

3.3.3 Die interne Prozessperspektive

Bei der internen Prozessperspektive identifiziert das Management die Prozesse, die für die Erreichung der Kunden- und Anteilseignerziele am kritischsten sind.

Das Performance Measurement System der meisten Unternehmen konzentriert sich auf die Verbesserung existierender Betriebsprozesse. Für die BSC wird empfohlen, dass das Management eine vollständige Wertschöpfungskette der internen Prozesse definiert.²²

²² Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.89

Die interne Wertekette des Unternehmens unterteilt man in drei Prozesse, wie nachfolgendes Schaubild zeigt.

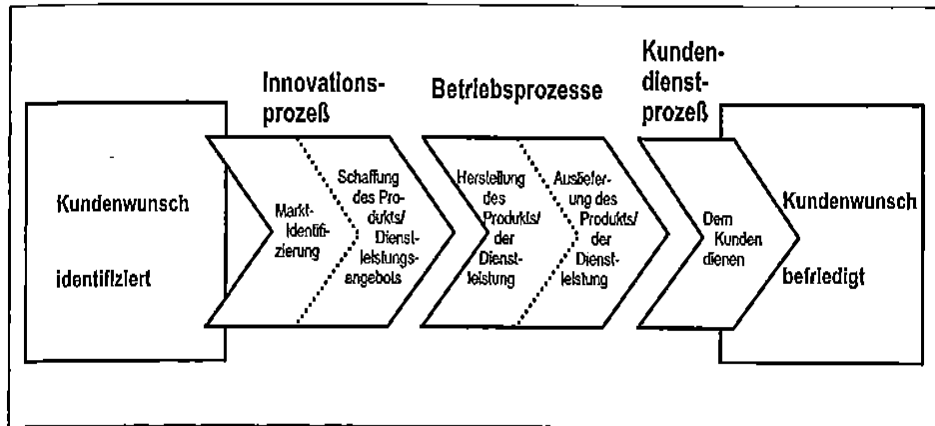


Abbildung 5: Die interne Prozessperspektive

Quelle: in Anlehnung an Kaplan R./Norton D. (1997), S.93

Innovationsprozess

Im Innovationsprozess erforscht das Unternehmen die aufkommenden oder latenten Wünsche der Kunden und schafft sodann Produkte und Dienstleistungen, die diesen Wünschen entsprechen. Der Innovationsprozess besteht aus zwei Teilen: im ersten betreibt das Management Marktforschung, um die Marktgröße, die Besonderheiten der Kundenwünsche und die preislichen Eckpunkte für das Zielprodukt oder die Zieldienstleistungen zu identifizieren.

Dabei beschäftigt man sich damit, welche Vorteile der Kunde aus den Produkten von morgen noch gewinnen kann, bzw. wie das Unternehmen durch Innovation der Konkurrenz bei der Sicherung dieser Vorteile zuvorkommen kann.²³ Informationen über Märkte und Kunden bilden den Input für die eigentlichen Produkt- / Dienstleistungsentwicklungsprozesse, die zweite Stufe im Innovationsprozess.²⁴ Daher ist der Innovationszyklus für viele Unternehmen überlebenswichtig geworden.

Betriebsprozess

Der interne Betriebsprozess ist und bleibt wichtig. Er beginnt mit dem Eingang einer Bestellung und endet mit der Lieferung des Produktes oder der Dienstleistung an den Kunden. Dieser Prozess betont die effiziente, beständige und pünktliche Lieferung existierender Produkte und Dienstleistungen an existierende Kunden. Unternehmen sollten Kosten-, Qualitäts-, Zeit- und Leistungseigenschaften identifizieren.

Kundendienstprozess

Der Kundendienstprozess ist die letzte Stufe der Wertekette. Er beinhaltet Garantie- und Wartungsarbeiten, die Bearbeitung von Fehlern und Reklamationen sowie die Bearbeitung von Zahlungen. Dieser Prozessteil ist von großer Bedeutung, da die Kundenzufriedenheit einen wesentlichen Erfolgsfaktor darstellt.

²³ Vgl. Fratschner, F. (1999), S.15

²⁴ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.95

Auch hier stellt sich die Frage nach Früh- und Spätindikatoren. Das ist von dem jeweiligen ablaufenden Prozess abhängig. Die Kennzahl Anzahl neu identifizierter Kundenwünsche ist daher ein Spätindikator.²⁵

Normalerweise sollten Unternehmen nach Kaplan/Norton Kennzahlen für die Prozessperspektive nach der Formulierung von Zielen für die Kundenperspektive erarbeiten. Diese Reihenfolge ermöglicht es, die Kennzahlen der internen Prozesse auf diejenigen Prozesse zu fokussieren, die die für Kunden und Strategie relevanten Ziele verwirklichen.²⁶

Auch hier sieht das Controlling eine neue Herausforderung. Traditionell denken Controller an das Gewinnziel des Unternehmens: Kosten. Es kam die Erkenntnis, dass Kosten die Folge von Prozessen sind und man die Prozesse und nicht die Kosten optimieren muss. Die Balanced Scorecard fördert diesen Prozess.

Auch hier einige Beispiele für Kennzahlen in der Geschäftsprozessperspektive.²⁷

Indikatoren des Innovationsprozesses

- Projekterfolgsrate
- Time to Market
- Anzahl neu identifizierter Kundenwünsche
- Markteinführungszeit

²⁵ Vgl. Friedag, H./Schmidt, W. (2007), S.139

²⁶ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.11

²⁷ Vgl. Friedag, H./Schmidt, W. (2007), S.141

Indikatoren des Betriebsprozesses

- Relation von Bearbeitungs- zu Durchlaufzeit
- Anteil der im ersten Durchlauf kundengerechten / fehlerfreien Produkte
- Kennzahlen zur Durchlaufzeit (Bearbeitung, Rüsten, Prüfen, Transport,...)

Indikatoren des Kundendienstprozesses

- Kundenbetreuungskosten
- Reaktionszeit bei Anfragen und Beschwerden
- Lieferzeit, -pünktlichkeit, -verlässlichkeit
- Anteil nachbetreuter Kunden
- Dauer des Rechnungs- und Inkassozeitraums

3.3.4 Die Lern- und Entwicklungsphase

Die vierte und letzte Perspektive der Balanced Scorecard entwickelt Ziele und Kennzahlen zur Förderung einer lernenden und wachsenden Organisation. Die Lern- und Entwicklungsphase (oder Lern- und Wachstumsperspektive) schafft die zur Erreichung der hohen Ziele notwendige Infrastruktur. Ziele der Lern- und Entwicklungsperspektive sind die treibenden Faktoren für hervorragende Ergebnisse der ersten drei Scorecard-Perspektiven.

Dienstleistungs- und Industrieunternehmen haben im Aufbau von Balanced Scorecard gezeigt, dass es drei Hauptkategorien für die Lern- und Entwicklungsperspektive gibt:²⁸

1. Mitarbeiterpotentiale
2. Potentiale von Informationssystemen
3. Motivation, Empowerment und Zielsetzung

Der Mitarbeiter-Faktor ist als Wettbewerbsfaktor unstrittig. Mitarbeiter helfen Prozesse zu optimieren, entwickeln neue Ideen und stehen im direkten Kontakt zum Kunden. Die meisten Unternehmen haben Personalziele, die einen gemeinsamen Kern von drei Ergebnisgrößen haben. Die Kernergebnisgrößen werden dann um situationsspezifische Leistungstreiber des Outputs ergänzt. Die Kennzahlen sind:²⁹

1. Mitarbeiterzufriedenheit
2. Personaltreue
3. Mitarbeiterproduktivität

Die Mitarbeiterzufriedenheit ist der treibende Faktor der beiden anderen Kennzahlen. Denn nur ein zufriedener Mitarbeiter ist ein guter Mitarbeiter. Das nachfolgende Schaubild verdeutlicht das.

²⁸ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.121

²⁹ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.123

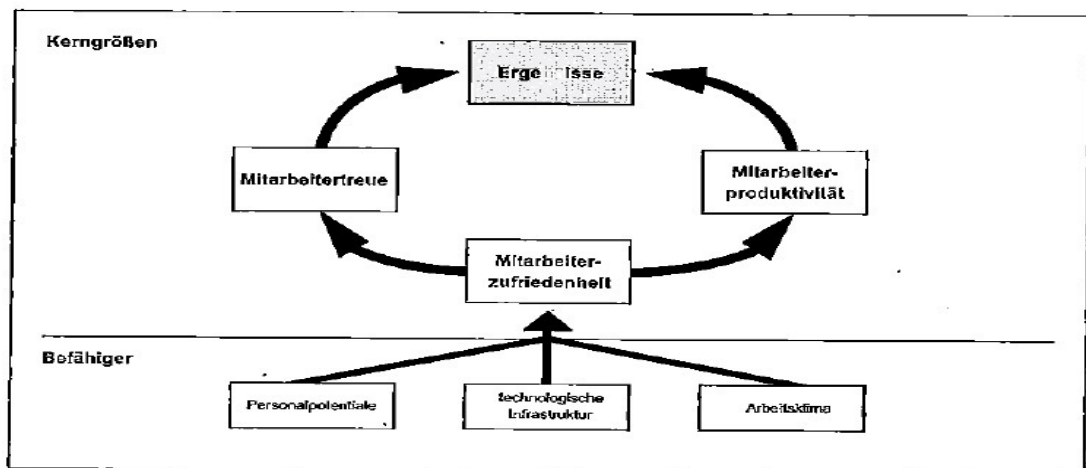


Abbildung 6: Der Rahmen für die Kennzahlen der Lern- und Entwicklungsperspektive

Quelle: in Anlehnung an Kaplan R./Norton D. (1997), S.124

Für das Controlling gilt auch hier über nicht finanzielle Ereignisse zu berichten. Dies soll mit Hilfe der Balanced Scorecard funktionieren.

Auch hier einige Beispiele für Kennzahlen in der Lern- und Entwicklungsperspektive:³⁰

Kennzahlen für Frühindikatoren

Fort- und Weiterbildung

- Verbesserungsvorschläge als Resultat aus Fortbildungsveranstaltungen

³⁰ Vgl. Friedag, H./Schmidt, W. (2007), S.167

Mitarbeitermotivation

- Anteil an sozialen Projekten engagierter Mitarbeiter
- Anzahl bzw. Wachstum der Verbesserungsvorschläge
- Teilnehmerquote beim Betriebsausflug
- Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen

Informelle Infrastruktur

- Abrufbarkeit verfügbarer Auswertungen
- Schnelligkeit von Abschlussberichten

3.4 Verknüpfung der BSC Kennzahlen mit der Strategie

Die Zielsetzung jedes Kennzahlensystems sollte es sein, alle Manager und Mitarbeiter einer Geschäftseinheit zu motivieren, deren Strategien erfolgreich umzusetzen. Eine erfolgreiche BSC vermittelt somit die Strategie anhand eines integrierten Katalogs finanzieller und nicht finanzieller Kennzahlen. Kaplan/Norton nennen drei Prinzipien, mit deren Hilfe die BSC mit der Strategie verknüpft werden kann:³¹

1. Ursache – Wirkungsbeziehungen
2. Leistungstreiber
3. Verknüpfung mit den Finanzen

Diese Prinzipien werden nun der Reihe nach näher erläutert.

³¹ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.143

3.4.1 Ursache-Wirkungsbeziehungen

Eine Strategie ist ein Katalog von Hypothesen über Ursache und Wirkung.³² Daher sollte das Kennzahlensystem die Beziehungen (Hypothesen) zwischen Zielen (und Kennzahlen) aus den verschiedenen Perspektiven deutlich machen, damit sie gesteuert und bewertet werden können. Die Kette von Ursache und Wirkung sollte sich durch alle vier Perspektiven auf der Balanced Scorecard ziehen.³³ Die Finanzperspektive stellt das Endziel der Balanced Scorecard dar. Die Interessen der Anteilseigner werden durch die Kennzahlen der anderen drei Perspektiven immer berücksichtigt.

Jedes Kriterium, das für eine Balanced Scorecard gewählt wird, sollte ein Element einer solchen Kette von Ursache-Wirkungsbeziehungen sein, das dem Unternehmen die Bedeutung der Unternehmensstrategie vermittelt.

³² Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.143

³³ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.28

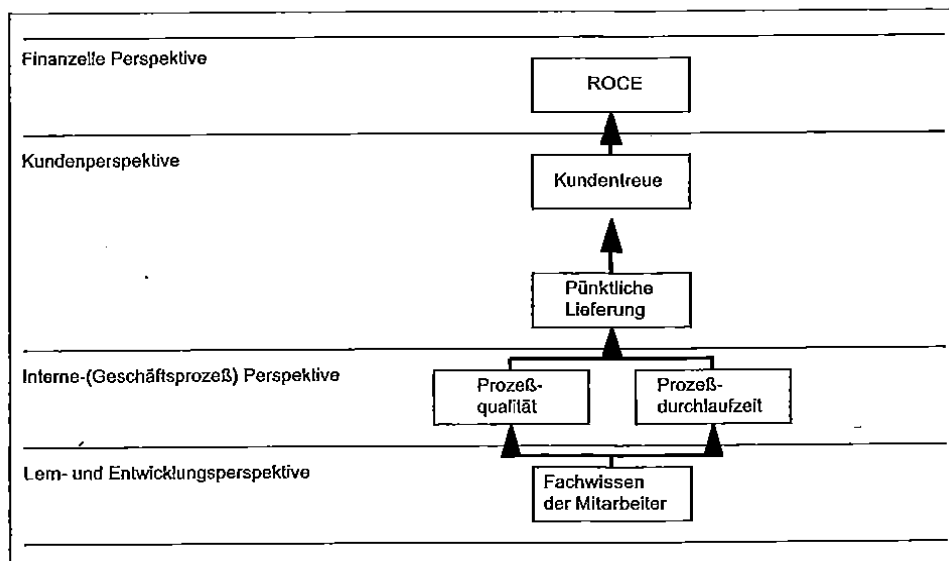


Abbildung 7: Ursache-Wirkungskette in der BSC

Quelle: in Anlehnung an Kaplan R./Norton D. (1997), S.29

Als Beispiel kann die Kapitalrendite (ROCE) eine Scorecard Maßgröße der finanziellen Perspektive sein. Ein wiederholter und erweiterter Verkauf bei existierenden Kunden kann ein Treiber für diese Maßgröße sein. Daher wird Kundentreue in der Scorecard miteinbezogen, da diese vermutlich einen starken Einfluss auf die Kapitalrendite (ROCE) hat. Auch eine termingerechte Lieferung (on time delivery/OTD) kann zu höherer Kundenzufriedenheit führen. Das andererseits führt zu einer höheren finanzwirtschaftlichen Leistung. Daher sind sowohl der Faktor der Kundenzufriedenheit als auch eine termingerechte Lieferung in die Kundenperspektive in die Scorecard miteinbezogen.

Kennzahlen der internen Perspektive könnten kürzere Durchlaufzeiten in den operativen Prozessen und qualitativ hochwertige interne Prozesse sein. Und wie kann ein Unternehmen seine internen Prozesse verbessern und Durchlaufzeiten verkürzen?³⁴

³⁴ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.29

Das kann man durch Training und Weiterbildung der Mitarbeiter erzielen. Das stellt einen Aspekt in der Lern- und Entwicklungsperspektive dar.

Eine ganze Kette von Ursache-Wirkungsbeziehungen bildet einen vertikalen Vektor durch die vier Perspektiven der Balanced Scorecard (vgl. Abbildung 7).

3.4.2 Leistungstreiber

Die Leistungstreiber, die Frühindikatoren, sind häufig spezifisch für eine Geschäftseinheit. Sie signalisieren frühzeitig wo ggf. gegen zu steuern ist und vermitteln wie die Ergebniszahlen erreicht werden sollen. Es werden nur kurzfristige operative Verbesserungen erreicht, aber nicht, ob die Verbesserung das Geschäft und ggf. das Betriebsergebnis steigern könnte.³⁵ Bei Leistungstreibern kann es vorkommen, dass sie so konkret sind, dass die Ziele für die Mitarbeiter erreichbar sind und direkt umgesetzt werden können.

3.4.3 Verknüpfung mit den Finanzen

Das dritte Prinzip bringt zum Ausdruck, dass alle Kennzahlen mit den Finanzen verknüpft sein sollten. Vielen Managern gelingt es nicht, Programme wie Total Quality Management, Durchlaufzeitverkürzungen, Reengineering und Empowerment mit Ergebnissen zu verknüpfen, die einen direkten Kundenbezug haben und die zukünftig zum Unternehmensergebnis beitragen.³⁶ Daher sollten die Ursache-Wirkungsketten immer mit finanziellen Zielen verknüpft sein.

³⁵ Vgl. Kaplan, R./Norton, D., (1997), S.30

³⁶ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.145

4. Balanced Scorecard – das Controlling Instrument

4.1 Funktionen des Controllings

Die Funktionen des Controllings sollte man näher betrachten, da bis dato noch kein eindeutiges Profil festgelegt werden konnte. Horváths Ansatz soll ausgewählt werden, der die bisherigen Ausführungen zum Controlling zusammen vereint.

Controlling ist nach Horváth dasjenige Subsystem der Führung, das Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung systembildend und systemkoppelnd ergebniszielorientiert koordiniert und so die Adaption und Koordination des Gesamtsystems unterstützt. Controlling stellt damit eine Unterstützung der Führung dar: Es ermöglicht ihr, das Gesamtsystem ergebniszielorientiert an Umweltveränderungen anzupassen und die Koordinationsaufgaben hinsichtlich des operativen Systems wahrzunehmen.³⁷

In der Entstehung der Aufgaben des Controllings sieht Horváth eine Schwerpunktverlagerung, die sich von den klassischen Aufgaben im internen Rechnungswesen bis zu diplomatischen Planungsaufgaben, zur Kontrolle und der daraus resultierenden Beratung des Managements vollstreckt. Als Grund ist die steigende Dynamik und Komplexität der Unternehmensumwelt zu sehen, die eine vermehrte Beratung des Managements notwendig macht.³⁸

³⁷ Vgl. Horváth, P. (2009), S.140

³⁸ Vgl. Horváth, P. (2009), S.61

Daher lassen sich essentielle Funktionen des Controllings herbeiführen, die auch Gegenstand der Untersuchung auf die Balanced Scorecard als Controllinginstrument sind:

- Vermehrte Beratung des Managements setzt genügendes Wissen voraus. Wenn dieses Wissen nicht vorliegt, ist keine auf Analysen, Zahlen und Modellen basierende Lösung feststellbar.³⁹ Daher bekommt die Bereitstellung führungsrelevanter Informationen eine essentielle Bedeutung. Die Sicht des Controllings als Informationsversorgungsfunktion konzentriert sich darauf.
- Das Erreichen von Managementzielen muss durch Informationen und Daten geschehen. Das kann nur durch eine systematische Planung und erforderliche Kontrolle möglich sein. Dabei wird die Planung dem Prozess der Willensbildung und die Kontrolle dem Prozess der Willensdurchsetzung zugeordnet.⁴⁰ Jenem wird auch die Steuerung zugeteilt.

³⁹ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1999), S.33

⁴⁰ Vgl. Hahn, D. (2001), S.3

4.2 Balanced Scorecard als Informationsinstrument

4.2.1 Informationssysteme

Unternehmen treffen aufgrund von Informationen Entscheidungen. Dabei lenken Qualität und Brisanz der Informationen enorm die Korrektheit der Entscheidungen.

Der Bedarf an Informationen wird durch die erforderlichen Planungs-, Kontroll- und Steuerungsprozesse im strategischen und operativen Controlling fundiert. Andererseits weisen Informationen auf mögliche Chancen und Risiken hin und setzen damit Planungs- und Kontrollprozesse.⁴¹ Für ein aussagekräftiges Informationssystem sind sowohl interne als auch externe Informationen notwendig. Neben rein monetär orientierten Daten, sollen auch quantitative, nicht monetäre und qualitative Informationen berücksichtigt werden.⁴² Weitere Anforderungen werden in der Akzeptanz der Informationen und deren Zweckorientierung bzw. Verständnis gesehen.⁴³

⁴¹ Vgl. Horváth, P. (2009), S.296

⁴² Vgl. Günther, T. (2000), S.66

⁴³ Vgl. Küpper, U.-H. (2008), S.158

Kaplan/Norton bezeichnen die Balanced Scorecard auch als Informationssystem.⁴⁴ Die gestellten Forderungen werden in größtem Ausmaß erfüllt. Die vier Perspektiven der BSC ermöglichen ein Gleichgewicht von kurzfristigen und langfristigen Zielen, zwischen gewünschten Ergebnissen und den Leistungstreibern für diese Ergebnisse, zwischen den harten Kennzahlen und weichen, subjektiveren Messwerten. Weiters verschafft die Balanced Scorecard ein effektvolles Werkzeug zur Frühwarnung durch ihre Ursache-Wirkungskette. Es wird eine zeitige Erkennung von Schwachstellen deutlich, wodurch ein zeitiges Gegensteuern ermöglicht wird. Ein genaues Wissen über die Abhängigkeiten der Kennzahlen ist Voraussetzung.

4.2.2 Kennzahlensysteme

Mittels Kennzahlen bzw. Kennzahlensystemen können spezielle Informationen für das Management auf eine angemessene Weise erfolgen.⁴⁵ Für das Controlling hat deshalb die Gestaltung von passenden Kennzahlensystemen, die Informationen an die Unternehmensführung liefern, eine große Bedeutung.

Unter einem Kennzahlensystem wird im allgemeinen eine Zusammenstellung von quantitativen Variablen verstanden, wobei die einzelnen Kennzahlen in einer sachlich sinnvollen Beziehung zueinander stehen, einander ergänzen oder erklären und insgesamt auf ein übergeordnetes Ziel ausgerichtet sind.⁴⁶

⁴⁴ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.24

⁴⁵ Vgl. Horváth, P. (2009), S.507

⁴⁶ Vgl. Reichmann, T. (2001), S.23

Im Rahmen der Planungs-, Kontroll- und Steuerungsprozesse hat das Kennzahlensystem verschiedene Aufgaben zu erfüllen. Im Planungsprozess unterstützen Kennzahlensysteme neue Ziele zu definieren und alte an die ändernden Umweltbedingungen anzugleichen. Als nächste Aufgabe von Kennzahlensystemen schließt die Beihilfe des Managements an. Daraus folgend leitet sich die Teilfunktion – die Kontrolle – ab. Diese stellt Plan- mit Istdaten gegenüber und ermöglicht einen Überblick über die wirtschaftliche Lage.⁴⁷ Die Kontrolle ermöglicht auch eine denkbare Fehlentwicklung rechtzeitig zu erkennen.

Die Balanced Scorecard beinhaltet nur die Kennzahlen, die zur Lenkung der strategischen Ziele des Managements wichtig sind. Dabei ist die Verknüpfung der Kennzahlen – Ursache-Wirkungszusammenhänge – ein essentielles Merkmal. Dieses wird überschaubar dargestellt, da es sich auf maximal 25 Kennzahlen konzentriert und daher für eine ausreichende Dichte sorgt. Die Zusammenhänge der Kennzahlen sollen von allen Mitarbeitern verstanden werden und in beträchtlichem Maße zur Erreichung des Ziels beisteuern.

⁴⁷ Vgl. Reichmann, T. (2001), S.29

Die Balanced Scorecard ist ein modernes Informations- und Kennzahlensystem. Die Integration von Perspektiven, Fristigkeiten und Indikatoren wird am besten durch den „Prenzlauer Würfel“ dargestellt. Dieser zeigt die Dreidimensionalität der Balanced Scorecard.

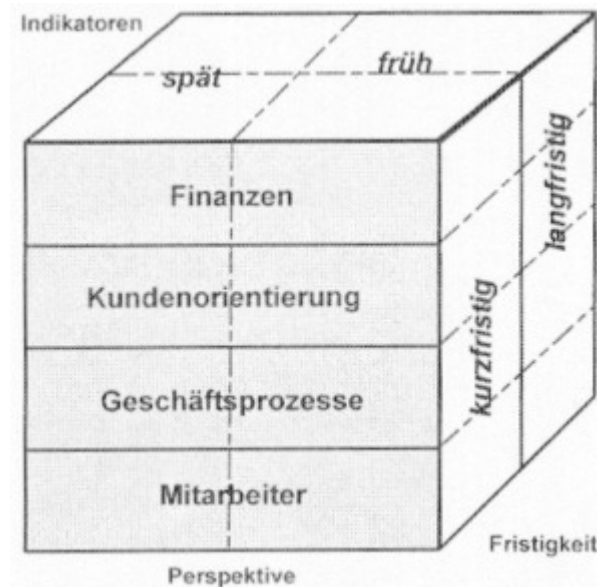


Abbildung 8: Dreidimensionalität der Balanced Scorecard

Quelle: Friedtag H. / Schmidt W., (2007), S.43

4.3 Die Balanced Scorecard als Planungsinstrument

Beim Planungsvorgang unterscheidet man zwischen der Top-Down Planung (retrograde Planung) und der Bottom-Up Planung (progressive Planung).⁴⁸

Beide Verfahren sind der Kritik ausgesetzt, dass man über untergeordnete (übergeordnete) Ziele (Pläne, Aktivitäten) nicht ohne Kenntnis der übergeordneten (untergeordneten) Ziele (Pläne, Aktivitäten) entscheiden kann.⁴⁹

⁴⁸ Vgl. Horváth, P. (2009), S.168

⁴⁹ Vgl. Hopfenbeck, W. (2002), S.347

Daher ist die Verbindung zwischen der operativen und strategischen Planung von großer Bedeutung. Das Erreichen der Ziele kann nur so ermöglicht werden.

4.3.1 Die strategische Planung

Bei der strategischen Planung handelt es sich um einen Prozess, in dem eine Analyse der gegenwärtigen Situation sowie der zukünftigen Chancen und Risiken stattfindet und zur Formulierung von Absichten, Zielen, Strategien und Maßnahmen führt. Diese zeigen auf, wie das Unternehmen seine vorhandenen Ressourcen optimal einsetzt, um die umweltbedingten Möglichkeiten zu nutzen und die Bedrohungen abzuwehren.⁵⁰ Die strategische Planung ist eine bedeutende Voraussetzung für die dauerhafte Existenzsicherung des Managements. Der strategische Planungsprozess ist ein Bestandteil der strategischen Managementsteuerung. Nach Entstehung einer Vision und der anschließenden Abfassung eines Beispiels knüpft die strategische Planung an.

Die strategische Planung wird als Prozess in die Balanced Scorecard eingebaut. Innerhalb der Balanced Scorecard werden Visionen entwickelt und bis auf die operative Ebene hinunter gebrochen. In den Perspektiven der Balanced Scorecard zeigen sich dann die Faktoren, mit denen dauerhafte wirtschaftliche Werte geschaffen werden.

Die Träger der strategischen Planung in der Balanced Scorecard kommen nicht mehr nur aus der Unternehmensebene und tragen zur zweckvollen Umsetzung bei.

⁵⁰ Vgl. Peemöller, V. (2005), S.121

Aufgrund der Balanced Scorecard wird umgangen, dass das Controlling eine eigene strategische Planung einsetzt, die sich nur in der Länge des betrachteten Zeithorizonts von operativen Planungen unterscheiden.⁵¹

Die Entwicklung eines Controlling-Instrumentes ist daher ohne Rücksichtnahme der strategischen Planung nicht denkbar. Daher schließt die Balanced Scorecard die Kluft zwischen operativem und strategischem Controlling.

4.3.2 Die operative Planung

Ist die Ebene der Unternehmensplanung, in der die Umsetzung und Kontrolle des strategisch Gewollten erfolgt. Charakteristisch für die operative Planung ist der Zeitbezug, in dem üblicherweise das gesamte Geschäftsjahr geplant wird.⁵²

Bei der Budgetierung werden globale Steuergrößen in bereichsbezogene und in einer übersichtlichen Zeitspanne anzustrebende Steuergrößen umgesetzt, d.h. bei der Budgetierung werden jahresbezogene Leistungsziele herunter gebrochen.⁵³

Das wird in der Balanced Scorecard übernommen. Es wird jedoch um einige Punkte ausgedehnt. Daher werden neben den operativen Zielen auch die strategischen Ziele mit aufgenommen. Es werden dabei auch die geplanten Handhabungen für die strategischen Ziele der anderen Perspektiven mit einbezogen.

⁵¹ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.49

⁵² Vgl. Weber, J./Nevries, P./Breiter, D./Jeschonowski, D./Kramer S. (2009), S.12

⁵³ Vgl. Hopfenbeck, W. (2002), S.375

Die Reduzierung des Abstimmungsprozesses der jährlich stattfindenden operativen Planung durch vorzeitige Auswahl der Maßnahmen und Projekte bildet einen weiteren Vorteil. Durch die Darlegung der Verknüpfungen zwischen Zielen und Maßnahmen in der Balanced Scorecard wird die Budgetierung offensichtlich, welche Effekte die Aufnahme bzw. Einschränkung von Maßnahmen auf die Ziele und damit auf die Strategie haben.

4.3.3 Verknüpfung von strategischer und operativer Planung

Strategien können nur umgesetzt werden, wenn eine Verknüpfung zur operativen Planung besteht. Eine Verbindung von operativer und strategischer Planung kann nur dann entstehen, wenn Mitarbeiter an der operativen Planung teilhaben und mit den Trägern der strategischen Planung zusammenarbeiten.⁵⁴ Eine bedeutende Voraussetzung sind Vertrauen und Verständnis in die vereinte Strategie für die Verknüpfung von operativer und strategischer Planung. Diese sorgen für die erforderliche Akzeptanz auf operativer Ebene. Dadurch können gemeinschaftlich entwickelte Strategien umgesetzt werden.

Eine weitere bedeutende Voraussetzung liegt in der Auswahl der Kennzahlen. Nach der Entstehung von strategischen Zielen werden diese über alle Ebenen des Managements herab gebrochen. Hierbei werden jeweils Maßnahmen (vorwiegend qualitativ) entwickelt, die in die operative Planung mit einfließen.⁵⁵

⁵⁴ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.53

⁵⁵ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1998), S.358

Weiters ist der zeitliche Charakter bei der Auswahl der Kennzahlen zu beachten. Daher ist es wichtig, dass man Kennzahlen unterschiedlicher zeitlicher Indikation auswählt.⁵⁶ Durch die Perspektiven der Balanced Scorecard erhält man eine Mischung aus Früh- und Spätindikatoren. Vor allem Frühindikatoren sind für die Umsetzung der Strategie von enormer Bedeutung, da diese voraus schauen. Frühindikatoren bilden einen Ausgangspunkt für die Entstehung von Cash-Flow usw., stellen Aufgaben für das Jetzt, sind parallel auch zukunftsorientiert und deswegen strategische Kennzahlen.⁵⁷

Am Beginn dieses Kapitels wurden verschiedene Planungsvorgänge beschrieben. Der Ansatz der Balanced Scorecard wird demzufolge der Top-Down-Planung (retrograde Planung) zugeordnet. Durch die Verbindung der verschiedenen Planungsbereiche kann der mangelnde Beteiligungsgrad der unteren Ebenen beseitigt werden (siehe nachfolgende Abbildung)



Abbildung 9: Verknüpfung strategischer und operativer Planung

Quelle: Jaquet R. (1997), S.11

⁵⁶ Vgl. Friedag, H./Schmidt, W. (2007), S.108

⁵⁷ Vgl. Friedag, H./Schmidt, W. (2007), S.110

Der verständliche Aufbau der Balanced Scorecard verschließt somit die Kluft zwischen den Vorgaben der strategischen Planung und den Zielvorgaben auf operativer Ebene. Das kann durch das Herabbrechen der Strategie auf die Ebenen des Managements und die strategischen Geschäftseinheiten bewirkt werden.⁵⁸

4.4 Die Balanced Scorecard als Kontrollinstrument

Die Kontrolle spielt in jedem Unternehmen eine enorme Rolle. Diese beinhaltet immer einen Soll-Ist-Vergleich. Abweichungen sollen Auslöser für Korrekturmaßnahmen darstellen.

Kontrollen sind meist im operativen Bereich angesiedelt. Daher wird eine vermehrte Einbindung von strategischen Kontrollen verlangt, die an der strategischen Ebene ansetzen.⁵⁹

4.4.1 Die strategische Kontrolle

„Die strategische Kontrolle wird als geordneter, kontinuierlicher, informationsverarbeitender Prozess, der parallel zur strategischen Planung verläuft und durch Ermittlung von Abweichungen zwischen Plan- und Vergleichsgrößen die Richtigkeit der strategischen Planung überprüft, verstanden.“⁶⁰

Der Soll-Ist-Vergleich zeigt bei der strategischen Planung Mängel auf, da unsichere Umwelteinflüsse auf die Kontrolle einwirken. Aufgrund dessen müssen bei der strategischen Kontrolle zusätzliche Punkte berücksichtigt werden (siehe nachfolgende Abbildung).

⁵⁸ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.18

⁵⁹ Vgl. Horváth, P. (2009), S.251

⁶⁰ Vgl. Baum, H.-G./Günther, T./Coenenberg, A. (2007), S.303

Vergleichskriterium	„Traditionelle“ Kontrolle	Strategische Kontrolle
Kontrollinhalte	Reiner Soll/Ist-Vergleich im Sinne einer Zielerreichungskontrolle	Neben der Zielerreichungskontrolle auch eine Prämissen-, Durchführungskontrolle und eine strategische Überwachung
Kontrollgrößen	i.d.R. monetäre Größen	auch nicht-monetäre (quantitative oder qualitative) Größen
Kontrollausrichtung	unternehmensintern ausgerichtete und punktuell fixierte Kontrolle	auf interne als auch externe Erfolgsfaktoren der Unternehmung ausgerichtete Rundumkontrolle
Kontrollzeitpunkt	einmalig nach der Ergebnisrealisierung	kontinuierlich, parallel zur Planung und Realisation

Abbildung 10: Vergleich zwischen traditioneller und strategischer Kontrolle

Quelle: in Anlehnung an Baum, H.-G./Günther, T./Coenenberg, A. (2007), S.304

Anhand dieser Abbildung erkennt man, dass die Balanced Scorecard die Elemente der strategischen Kontrolle hinsichtlich der Kontrollgrößen und Kontrollausrichtung beinhaltet.

Die folgenden drei Teilbereiche werden nun näher untersucht:

- Prämissenkontrolle
- Durchführungskontrolle
- Strategische Überwachung

Prämissenkontrolle

Hier wird überprüft, ob die Ausgangsannahmen der strategischen Planung während der Erstellung und Realisierung noch gegenwärtig sind. Abweichungen sollten früh sichtbar gemacht werden, damit ausreichend Zeit besteht Gegenmaßnahmen zu definieren. Ziel ist es, dass die Sicherung der Realitätsnähe strategischer Pläne durch vorweggenommene Maßnahmen wahrgenommen wird.

In der Balanced Scorecard wird keine genaue Prämissenkontrolle gesehen.⁶¹ Kaplan/Norton unterstellen, dass die Auseinandersetzung mit den Hypothesen des Modells im strategischen Lernprozess die Funktion einer Prämissenkontrolle erfüllt.⁶²

Durchführungskontrolle

Bei der Durchführungskontrolle steht die Erfahrung über bisherige Ergebnisse strategischer Handlungen im Vordergrund. Man nimmt auf Meilensteine Bezug und versucht festzustellen, ob die strategische Richtung des Managements noch beibehalten werden kann.⁶³

Kaplan/Norton beziehen sich fast nur auf die Durchführungskontrolle.⁶⁴ Auf der operativen Ebene erfolgt eine Rückkoppelung als Single-loop-Lernen. Das bedeutet, dass die Rückkoppelung mit Bezug auf eine zielsichere Umsetzung der Strategie auf der operativen Ebene entsteht. Prozesse werden zum Erlangen der Zielvorgaben verbessert. Einst fixierte Ziele werden nicht mehr verändert, es werden nur Maßnahmen beschlossen, die das Management auf Kurs bringt. Im Fall der Balanced Scorecard spricht man von einem Double-loop-Lernen, einem Lernprozess, der sich ergibt, wenn Manager ihre Annahmen hinterfragen und überlegen, ob die Theorie, die sie als Basis angenommen haben, noch mit den aktuellen Ergebnissen, Beobachtungen und Erfahrungen übereinstimmt.⁶⁵

⁶¹ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.21

⁶² Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.21

⁶³ Vgl. Reichmann, T. (2001), S.415

⁶⁴ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.20

⁶⁵ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.242

Mit Hilfe von Meilensteinen behilft sich die Balanced Scorecard, um strategische Pläne zu realisieren. Wegen laufender Veränderungen ist eine zeitliche Steuerung und Kontrolle nur möglich, wenn strategische Pläne in Meilensteine zerlegt werden.⁶⁶ Mittels Soll-Ist-Vergleichen können Meilensteine entsprechend ihrer Zielerreichung überprüft werden. Durch die verschiedenen Perspektiven der Balanced Scorecard werden die strategischen Gesichtspunkte des Managements berücksichtigt.

Strategische Überwachung

Diese dient als Ergänzung der beiden voran erwähnten Kontrollarten, da sie ihre Kontrollaufgabe auf spezielle abgegrenzte Bereiche begrenzt. Das stellt einen Mangel bezüglich der Gesamtkontrolle dar. Die Aufgabe besteht darin, dass frühe heikle Entwicklungen, die auf eine Bedrohung deuten, identifiziert werden, wobei das Hauptmerk auf dem frühen Identifizieren von Risiken und Chancen in ausgesuchten Geschäftsfeldern und Wettbewerbskonzeptionen liegt.⁶⁷

4.4.2 Die operative Kontrolle

Die operative Kontrolle unterzieht quantifizierte Wertgrößen einem Soll-Ist-Vergleich. Diese stellt eine ex post Denkweise dar und gibt eine Rückmeldung darüber, wie und ob die Ziele durch die Planung erreicht wurden.⁶⁸

⁶⁶ Vgl. Baum, H.-G./Günther, T./Coenenberg, A. (2007), S.311

⁶⁷ Vgl. Reichmann, T. (2001); S.416

⁶⁸ Vgl. Preißler, P. (1997), S.105

In der Balanced Scorecard können die operative und strategische Kontrolle als feste Verbindung gesehen werden. Strategische Ziele werden in messbaren Größen abgebildet und anschließend einer fortwährenden Analyse unterzogen. Auf der einen Seite durch Rückkoppelung, auf der anderen Seite durch die traditionelle Kontrolle (Soll-Ist-Vergleich). Im Unterschied zur traditionellen Kontrolle enthält die operative Kontrolle in der Balanced Scorecard auch nicht-monetäre Messgrößen.

5. Verwendbarkeit der Balanced Scorecard als Controlling Instrument

In diesem Kapitel soll analysiert werden, ob die Balanced Scorecard den Ansprüchen eines Controlling Instruments gerecht wird.

Es ist nicht mehr ausreichend den alleinigen Gesichtspunkt auf finanzielle Ziele und Kennzahlen zu orientieren. Das traditionelle Controlling wird verlassen und externe Beeinflussungen werden bei der Versorgung des Unternehmens mit Informationen berücksichtigt. Die Balanced Scorecard bezieht die Kunden nicht nur in Überlegungen und Taktiken ein, sondern richtet einen Großteil der Tätigkeiten im Management auf diesen Bereich aus. Dabei werden die finanzwirtschaftlichen Ziele nicht in den Hintergrund gestellt. Im Gegenteil sie sind das oberste Ziel, das durch die Ursache-Wirkungsketten garantiert wird. Deshalb entstehen durch die Balanced Scorecard neue Herausforderungen.

Auch in Unternehmen, in denen bereits Reportingsysteme existieren, kommt es dadurch zu neuen Herausforderungen. Oft gibt es im Vertrieb oder der Produktion nicht-finanzielle Kennzahlen, die nur eine geteilte Beurteilung eines kleinen Ausschnitts des Unternehmens geben. Durch die Balanced Scorecard wird ein deutlicher Bezug der operativen Größen zu der Managementstrategie gegeben.⁶⁹

Das wird als enormer Vorteil der Balanced Scorecard gesehen. Die Verdeutlichung der Strategie auf das gesamte Management zeigt die Zukunftsrichtung der Balanced Scorecard eindeutig, da das Konzept zu einer schnellen Umsetzung der Strategie dient. Ein Problem dabei ist die Messbarkeit der strategischen Ziele, die zu einer kurz- bzw. langfristigen Zielführung helfen sollten.

Um dieses Problem zu beheben bedient sich die Balanced Scorecard mit genau zueinander geeigneten Kennzahlen. Statt einem – von Controllern als Gärtnern gepflegten – Kennzahlenfriedhof wird die Aufmerksamkeit des Managements auf insgesamt nur ca. 20 Kennzahlen konzentriert: Selektion statt der trügerischen Sicherheit, alles und jedes in den Berichten erkennen zu können.⁷⁰ Um die ausschlaggebenden Informationen liefern zu können, muss die Balanced Scorecard die prägnanten Daten genau anpassen. Dabei ist es wichtig, dass es sich bei nur wenigen Kennzahlen um die Wichtigsten handelt.

⁶⁹ Vgl. Krahe, A. (1999), S.116

⁷⁰ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.22

Dabei wird ein weiteres Problem in der Balanced Scorecard offensichtlich, da für ca. 25% der Sachverhalte keine Kennzahlen bestehen. Diese sind aus dem Bereich der Lern- und Entwicklungsperspektive, da es sich hier um einen neuen Bereich des Controllings handelt. In diesem Bereich gibt es noch wenige Erfahrungen und daher müssen diese erst aufgerollt werden. Seit ein paar Jahren werden nicht-finanzielle Messgrößen erst systematisch ausgebaut und angewandt.⁷¹

Daher muss das Reportingsystem neu gestaltet werden. Es muss den Mitarbeitern verständlich gemacht werden, wie effizient die Kennzahlen einer gut aufgebauten Balanced Scorecard sind, da kein Controller die bisherigen Kennzahlen gerne aufgeben möchte.

Daher ist die Verknüpfung von Balanced Scorecard und Reporting ein beachtlicher Gewinnfaktor, da daraus ein schmales Berichtswesen entsteht.

In der Darbietung der Verknüpfungen von Ursache-Wirkungsketten können allerdings erhebliche Schwächen ermittelt werden, auf die Kaplan/Norton keine Lösung finden.⁷²

Auf der einen Seite ist es bedenklich, in welcher Beziehung die Ursachen und Wirkungen zueinander stehen. Deshalb ist es eine Aufforderung die Reaktionszeiten bei Erneuerungen der Größen zu erkennen.

Auf der anderen Seite können Reaktionszeiten, Beziehungsstärken und Annahmen keineswegs exakt errechnet werden.

⁷¹ Vgl. Friedag, H./Schmidt, W. (2007), S.69

⁷² Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.8

Eher kann es dabei nur darum gehen, sich mit dem Problem zu beschäftigen und eine Debatte zwischen den unterschiedlichen Ebenen im Management anzuregen.⁷³

Als letztes beschäftigt man sich mit der Analyse der strategischen Kontrolle, die eine wichtige Rolle in Bezug auf die Balanced Scorecard einnimmt.

Die Beanstandung an der Prämissenkontrolle steht im festen Zusammenhang zur Ursache-Wirkungskette. Eine explizite Prämissenkontrolle sehen Kaplan/Norton nicht vor und unterstellen, dass die Auseinandersetzung mit den Hypothesen des Modells die Funktion einer Prämissenkontrolle erfüllt.⁷⁴ „Dies ist mit Vorsicht zu genießen. Die Kommunikation eines präzisen Geschäftsmodells mit Ursache-Wirkungs-Beziehungen täuscht schnelles Wissen vor, das auch beim besten Willen nicht erreichbar ist.“⁷⁵

Wenn man jetzt die Stärken und Schwächen der Balanced Scorecard zusammenfasst, kann man folgendes sagen: sie eignet sich als neues Instrument. Die neuen Anforderungen an das Controlling werden erfüllt. Das Problem der ungenügenden Beziehungen zwischen strategischer und operativer Planung wird gelöst. Natürlich gibt es auch noch Schwächen, die in den Ursache-Wirkungsketten gesehen werden, da diese dem Management bei der Umsetzung Probleme bereiten können.

Mit der Balanced Scorecard wird das Management auf der ganzen Führungsebene unterstützt.

⁷³ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1998), S.359

⁷⁴ Vgl. Kaplan, R./Norton, D. (1997), S.242

⁷⁵ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (2000), S.21

6. Die Balanced Scorecard in der Praxis

Es ist nicht einfach ein konkretes Beispiel von Unternehmen in diese Arbeit einzubringen, da die Balanced Scorecard sehr empfindliche Daten beinhaltet. Präsentationsunterlagen von Unternehmen zu diesem Thema beziehen sich meistens auf die von Kaplan/Norton entwickelte Ausführung.

An dieser Stelle soll versucht werden die Balanced Scorecard anhand einer Präsentationsunterlage der Firma Fresenius AG darzustellen.

Zu Beginn der Einführung wurde die Frage gestellt, inwieweit die vorhandenen Messgrößen mit der bis dahin entwickelten Strategie stehen. Die nachstehende Grafik soll den Sachverhalt verdeutlichen.

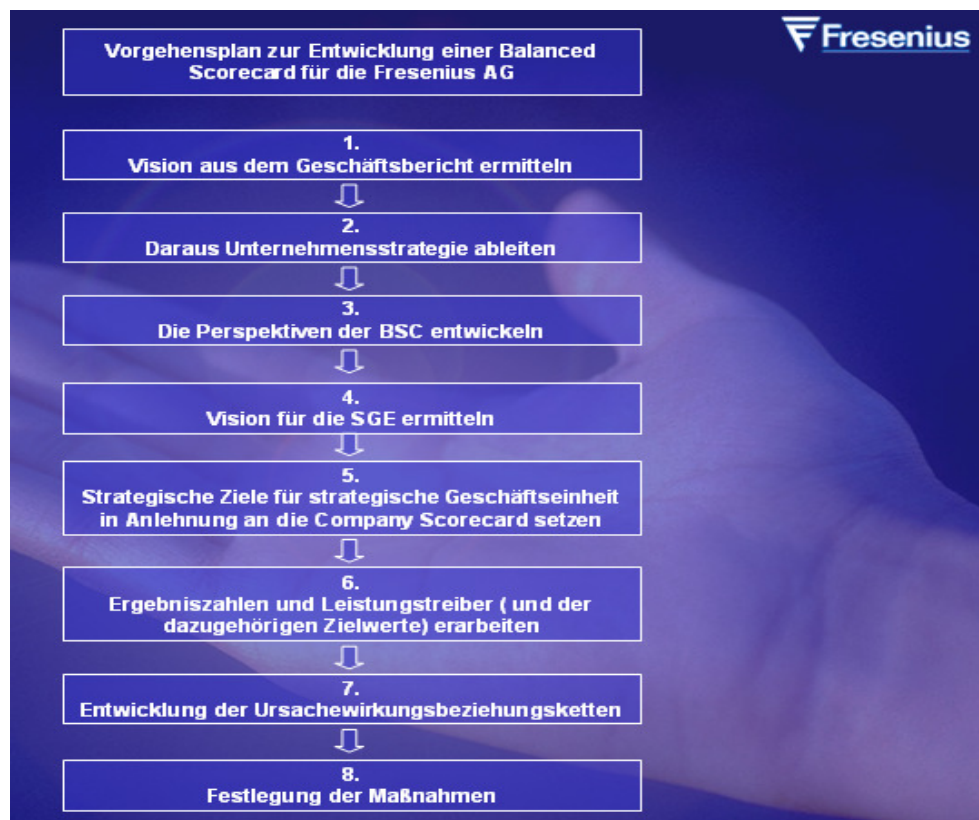


Abbildung 11: Vorgehensplan zur Entwicklung einer Balanced Scorecard für die Fresenius AG

Zu Beginn der Einführung der Balanced Scorecard wurde zunächst die Vision des Unternehmens veranschaulicht. Die nachstehende Abbildung soll dies veranschaulichen.

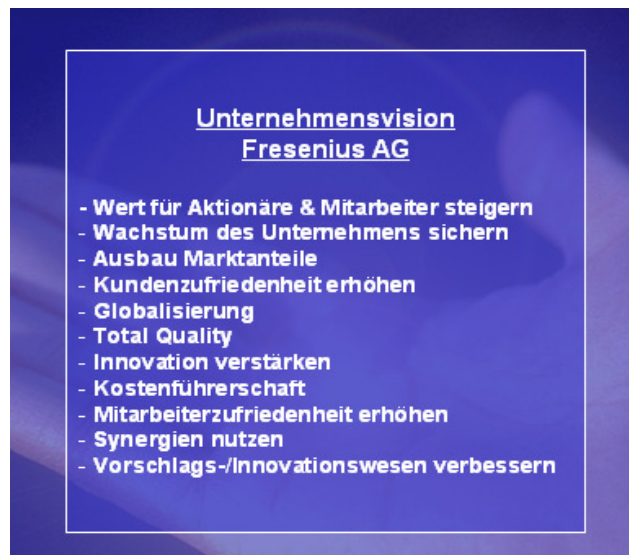


Abbildung 12: Unternehmensvision der Fresenius AG

Im Anschluss wurden dann in der operativen und strategischen Planung mehrere Arbeitsschritte durchgeführt, die nun erklärt werden.

Schritt 1:

Bei der strategischen Planung wurden aus der Vision strategische Ziele entwickelt. Die Fresenius AG übernahm dabei die von Kaplan/Norton vorgeschlagenen Perspektiven.

Schritt 2:

Die strategischen Ziele wurden dann in einer Ursache-Wirkungskette dargestellt (siehe nachstehende Abbildung)

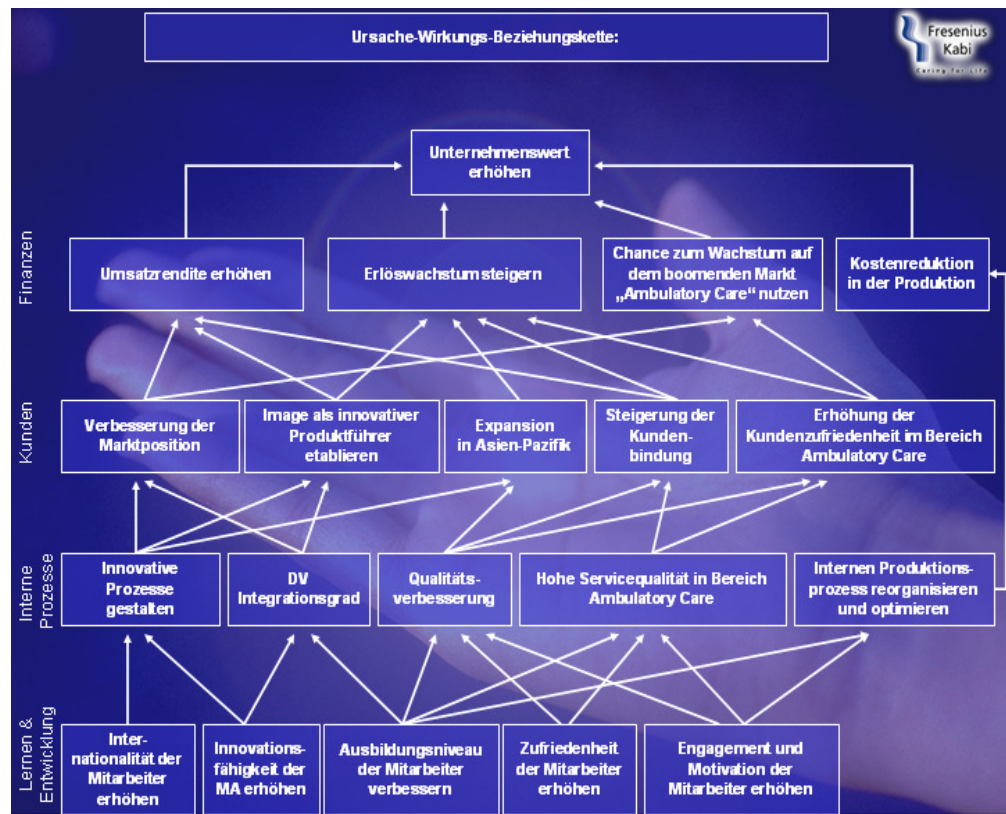


Abbildung 13: Ursache-Wirkungs-Beziehungskette der Fresenius AG

Anhand dieser Darstellung erkennt man, dass alle strategischen Ziele auf das Oberziel ausgerichtet sind. Weiters ist erkennbar, dass alle Kennzahlen miteinander verbunden sind und nicht alleine da stehen. Diese Darstellung dient den Mitarbeitern und auch dem Management als Informationsinstrument. Daraus kann jeder erkennen, wie er durch seine Leistung zum Ziel des Unternehmens beitragen kann.

Schritt 3:

Bei diesem Schritt müssen für die strategischen Ziele genügend Kennzahlen entwickelt werden.

Schritt 4:

Für die entwickelten Kennzahlen muss man jetzt operative Ziele festlegen.

Schritt 5:

Im letzten Schritt muss zwischen allen an der Entwicklung Beteiligten, Initiativen zum Erreichen der Ziele entwickelt werden.

Für das Controlling sind die ersten vier Schritte sehr wichtig, da diese bei der Einführung der Balanced Scorecard die wichtigen Prozesse der operativen und strategischen Planung beinhalten.

Strategische Ziele	Gew.	Kennzahlen	Zielw.	Maßnahmen
Finanzielle Perspektive				
Unternehmenswert erhöhen		EVA	>0	Kapitalkosten senken durch Optimierung der Finanzierung; NOPAT erhöhen durch nachfolgende Maßnahmen
Chance zum Wachstum auf dem boomenden Markt „Ambulatory Care“ nutzen		Umsatzwachstum des Geschäfts Ambulante Versorgung = $(U_{\text{neu, Amb.C}} - U_{\text{alt, Amb.C}}) : U_{\text{alt, Amb.C}}$	≥ 25%	Angebot nahezu aller Therapien für die Versorgung des Patienten zu Hause

Abbildung 14: Finanzielle Perspektive der Fresenius AG

Anhand dieser Grafik kann man erkennen, dass das Oberziel „Unternehmenswert erhöhen“ durch Wachstum am Markt gefördert wird. In diesem Zusammenhang kommen die gängigen Messgrößen wie Umsatzrendite, EVA (Economic Value Added) und diverse Kostensenkungsziele auf.

Weiters kann man erkennen, dass bei den strategischen Messgrößen der finanziellen Perspektive strategische Themen wie Kostensenkung Berücksichtigung finden. Die ausgewählten Kennzahlen sind Begriff für strategische Themen in der Reifephase.

Anschließend werden Ziele für die einzelnen Größen in der operativen Planung bestimmt. Hier wird die Übersichtlichkeit der Balanced Scorecard noch einmal verdeutlicht.

Strategische Ziele	Gew.	Kennzahlen	Zielw.	Maßnahmen
Kundenperspektive				
Verbesserung der Marktposition	0,40	Marktanteil	≥ 15%	Marktdurchdringung in expandierende Märkte (Asien, Ambulatory Care...); Akquisitionen; Marketingmaßnahmen erhöhen, Berichtswesen für die Aktivitäten der potenziellen Konkurrenten einführen
		Marktstudie (Anzahl Fresenius-Kunden : Gesamtzahl Kunden)		
Steigerung der Kundenbindung	0,10	Anteil Wiederholungskäufer an alle Käufer	≥ 70%	„Dem Kunden dienen“: Bereitstellung von zusätzlichen Serviceleistungen für den Kunden nach dem Kauf eines Produkts oder einer Dienstleistung; Dem Kunden mehr Aufmerksamkeit schenken
		Beschwerden	- 10%	Beschwerdemanagement
Image als innovativer Produktführer etablieren	0,20	Kundenbefragungsscore (Kunden, die Fresenius als innovativer Führer sehen : alle Kunden)	≥ 30%	Promotionen und Info-Veranstaltungen organisieren; an Messen und Ärzte-Kongressen teilnehmen
		Anstieg der Ausgaben für Public Relations	= 0,5% v.Ums.	
Erhöhung der Kundenzufriedenheit im Bereich Ambulatory Care	0,15	Angebote Therapien für die Versorgung des schwerkranken Patienten zu Hause: Anzahl benötigte Therapien	100%	Qualifizierte Servicekräfte ausbilden bzw. rekrutieren; mehr F&E betreiben (zwecks Erhöhung der Bedienerfreundlichkeit)
Expansion in Asien-Pazifik	0,15	Umsatzwachstum in der Region = $(U_{\text{neu, Asien}} - U_{\text{alt, Asien}}) : U_{\text{alt, Asien}}$	≥ 40%	Akquisitionen, Produktionsstätten einrichten, Vertriebsstrukturen aufb.

Abbildung 15: Kundenperspektive der Fresenius AG

Die Kundenperspektive beinhaltet die strategischen Ziele „Verbesserung der Marktposition“, „Steigerung der Kundenbindung“ und „Erhöhung der Kundenzufriedenheit“. Hier findet man die von Kaplan/Norton als „Kernkennzahlen“ definierten Messgrößen wie Kundenzufriedenheit wieder. Weiters sieht man, dass der Bereich Kunde für das Management sehr wichtig ist. Es beinhaltet Leistungstreiber, die dem Unternehmen mitteilen, wie der Zielwert einer Kennzahl erreicht wird. Diese tragen zu einer höheren Kundenzufriedenheit bei und befriedigen die Kundenwünsche.

Strategische Ziele	Gew.	Kennzahlen	Zielw.	Maßnahmen
Interne Perspektive				
Serviceprozess im Bereich Ambulatory Care optimieren		Anteil der neuen Serviceverträge : Gesamtzahl Serviceverträge	$\geq 10\%$	Zusätzliche Akquisition von Serviceträgern; Rekrutierungsfahrplan; Karriere bei Fresenius Kabi attraktiver machen (durch Internetseite, Kontaktmessen)
		Anzahl Bewerbungen	$\geq 7 / \text{Mon.}$	

Abbildung 16: Interne Perspektive der Fresenius AG

Bei der internen Perspektive wurden in der Ursache-Wirkungskette fünf strategische Ziele definiert, aber nur eine Messgröße für ein Ziel definiert. Die anderen Ziele sind wegen fehlender Messgrößen nicht vorhanden. Sie sind aber für das Oberziel von wichtiger Bedeutung.

Die von Kaplan/Norton beschriebene interne Wertekette wird durch die strategischen Ziele deutlich. Auf Markterfordernisse soll flexibel entgegnet werden. Die Wertekette wird mit dem Ziel, dem Kunden einen raschen Service zu bieten, zugemacht.

Die Balanced Scorecard nimmt eine Auswahlfunktion der für das Oberziel bedeutsamen Kennzahlen ein.

Strategische Ziele	Gew.	Kennzahlen	Zielw.	Maßnahmen
Lernen & Entwicklung				
Ausbildungsniveau der Mitarbeiter verbessern		Job Rotation	1-2 / Q.	Ausbildungsprogramm erstellen (Ausbildung vollzieht sich in den Ausbildungszentren); neue Ausbildungszentren errichten / akquirieren
		Personalproduktivität (EBITDA:MA)	≥ 10 T€/MA	

Abbildung 17: Mitarbeiterperspektive Fresenius AG

Die Mitarbeiterperspektive formt die letzte Ebene der Ursache-Wirkungskette. Das Problem der Quantifizierung von Erfolgsfaktoren wird in dieser Perspektive am deutlichsten. Von fünf Messgrößen wird erst eine davon gemessen.

Man versucht heraus zu finden, wie motiviert und informiert das Personal ist. Anhand der Antworten wird ein Index ermittelt, der den Informationsstand des Personals widerspiegelt.

Mit den von Kaplan/Norton definierten Komponenten Motivation, Mitarbeiterpotential und Zielausrichtung werden die Kennzahlen abgedeckt.

Durch die Einführung der Balanced Scorecard bei der Fresenius AG hatte das für das Controlling nachstehende Effekte:

- Eine Reduzierung der Messgrößen auf das Wesentliche
- Strategische Ziele werden für das ganze Management anschaulich. Sie werden jährlich aktualisiert. Bei einem Strategie-Seminar nehmen auch Mitarbeiter der untergeordneten Ebene teil.
- Ein neuer Aufgabenbereich für das Controlling wurde gebildet: Perspektive Kunde und Lernen

7. Fazit

Die schnellen Erneuerungen des Managementumfeldes gehen auch die Tätigkeiten des Controllings an. Vorwiegend beschränkt sich die Arbeit auf nicht-finanzielle Aspekte. Daher droht dem Controller seine Rolle als Berater des Unternehmens zu verlieren. Aus diesem Grund verfügt die Balanced Scorecard über die neuen Anforderungen in enormen Maß.

Der Nutzen der Balanced Scorecard befindet sich in der bisher noch nicht befindlichen Verknüpfung von separaten Komponenten, der Form, die zur Entstehung eines Informationssystems beitragen. Mit der Einführung der Balanced Scorecard bekommt das Controlling Einlass zu Bereichen, in denen der Controller nicht berücksichtigt wurde. Dadurch wird die gesamte Leistung des Managements ermöglicht. Ein Vorteil ist, dass das Konzept auf die persönlichen Bedürfnisse des Unternehmens entsprechend angepasst werden kann.

Wichtig ist die Verwendung von nur wenigen Kennzahlen, die die Strategie des Managements widerspiegeln. Jedoch ist zu bemerken, dass die Balanced Scorecard durch die Reduktion auf wenige Kennzahlen nie einen vollständigen Überblick über das Management gewähren kann.

Ein anderer wichtiger Gesichtspunkt befindet sich in der verstärkten und verbesserten Kommunikation zwischen dem Management und dem Controlling.

Es befinden sich auch Defizite in den Merkmalen. Es bestehen auch noch Unklarheiten über die Messbarkeit der nicht-finanziellen Kennzahlen.

Trotzdem wird die Balanced Scorecard in Zukunft ein sehr effizientes Controllinginstrument. Sie versucht die Defizite in der Kommunikation der Strategie und die ungenügende Verknüpfung von operativer und strategischer Planung zu lösen.⁷⁶ Weiters zeichnet sich die Balanced Scorecard durch ihre Zukunftsorientierung aus.

Der Erfolg der Balanced Scorecard hängt davon ab, in welchem Umfang Strategien und Visionen kommuniziert und messbar gemacht werden. Darin liegt die größte Herausforderung des Controllings. Für die strategischen Ziele müssen passende Messgrößen gefunden werden und man muss herausfinden, wie man die einzelnen Ziele miteinander verbindet. Hier wartet noch viel Arbeit für das Controlling, aber diese lohnt sich bei einer erfolgreichen Implementierung.

⁷⁶ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1998), S.362

LITERATURVERZEICHNIS

- (1) **Baum, Heinz-Georg / Günther, Thomas / Coenenberg, Adolf:** Strategisches Controlling, 4.Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2007
- (2) **Brown, Mark:** Kennzahlen: harte und weiche Faktoren erkennen, messen und bewerten, Hanser Fachbuchverlag, München/Wien 1997
- (3) **Fratschner, Friedrich:** Balanced Scorecard – Ein Wegweiser zur strategiekonformen Ableitung von Zielvereinbarungen – über finanzwirtschaftliche Ziele hinaus, In: Controller Magazin, Nr. 1, 1999, S. 13-17
- (4) **Friedag, Herwig:** Die Balanced Scorecard – Alter Wein in neuen Schläuchen?, In Controller Magazin, Nr. 4, 1998, S. 291-294
- (5) **Friedag, Herwig / Schmidt, Walter:** Balanced Scorecard – mehr als ein Kennzahlensystem, 3.Auflage, Haufe, Freiburg 2007
- (6) **Günther, Thomas:** Unternehmenswertorientiertes Controlling, Vahlen, München 2000
- (7) **Hahn, Dietger:** PuK: Wertorientierte Controllingkonzepte, 6.Auflage, Gabler, Wiesbaden 2001
- (8) **Hopfenbeck, Waldemar:** Allgemeine Betriebswirtschafts- und Managementlehre: das Unternehmen im Spannungsfeld zwischen ökonomischen, sozialen und ökologischen Interessen, 14.Auflage, Moderne Industrie, Landsberg/Lech 2002
- (9) **Horváth, Peter:** Controlling, 11.Auflage, Vahlen, München 2009
- (10) **Horváth, Peter:** Mit Balanced Scorecards Strategien erfolgreich umsetzen, in: Scheer, A.: Neue Märkte, neue Medien, neue Methoden – Roadmap zur agilen Organisation, Heidelberg 1998

- (11) **Horváth, Peter / Kaufmann, Lutz:** Balanced Scorecard – ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien, in: Harvard Business Manager, Heft 5/1998, S. 39-48
- (12) **Jaquet, Roger:** Balanced Scorecard – Linking Strategy to Actions, Präsentationsunterlage, KPMG Swiss Practice, Bench Marking Congress, http://www.balanced-scorecard.de/intern/docs/BSC_KPMG.pdf, 25.08.1997
- (13) **Kaplan, Robert / Norton, David:** Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen, Schäffer-Poeschel, 1997
- (14) **Krahe, Andreas:** Balanced Scorecard – Baustein zu einem prozessorientierten Controlling, in: Controller Magazin, Heft 2/1999, S.116-122
- (15) **Küpper, Hans-Ulrich:** Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 5.Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2008
- (16) **Lachnit, Laurenz:** Zur Weiterentwicklung betriebswirtschaftlicher Kennzahlensysteme, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Opladen, 1976, S. 216-230
- (17) **Neely, Andy:** Measuring Business Performance, London 1998
- (18) **Peemöller, Volker:** Controlling: Grundlagen und Einsatzgebiete, 5.Auflage, Verlag Neue Wirtschaftsbereiche, Herne/Berlin 2005
- (19) **Preißler, Peter:** Controlling-Lexikon, Oldenburg, München 1995
- (20) **Reichmann, Thomas:** Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten: Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption, 6.Auflage, Vahlen, München 2001
- (21) **Tieke, Ralf / Landgraf, Florian:** Neue Instrumente für eine neue Sicht, in: IS-Report, 04/1999, S.10-11

(22) Weber, Jürgen / Nevries, Pascal / Breitler, Dominik / Jeschonowski, Daniel / Kramer, Daniel: Operative Planung: Funktionen, Umsetzung und Erfolgsfaktoren, 1.Auflage, WILEY-VCH, Weinheim 2009

(23) Weber, Jürgen / Schäffer, Utz: Balanced Scorecard – Gedanken zur Einordnung des Konzeptes in das bisherige Controlling-Instrument, in: Zeitschrift für Planung, 1998, S. 341-365

(24) Weber, Jürgen / Schäffer, Utz: Balanced Scorecard & Controlling: Implementierung – Nutzen für Manager und Controller – Erfahrungen in deutschen Unternehmen, 3.Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden 2000

(25) Fresenius Kabi Präsentation: <http://www.hummelsberger.com/bsc14.ppt>

Eidesstattliche Erklärung

Ich, Christina Genschar, erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Ort, Datum

Unterschrift